

Straffbarhet for medvirkning til skatteunndragelse

- Med utgangspunkt i ligningsloven § 12-1 annet ledd, annet punktum

Kandidatnummer: 530

Leveringsfrist: 25.4.2013

Antall ord: 17 994



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Presentasjon av emnet – rettslig plassering og aktualitet	1
1.1.1	Forholdet til skatteomgåelse	4
1.1.2	Straffebestemmelsene i Ligningsloven.....	5
1.1.3	Forholdet til tilleggsskatt	6
1.1.4	Problemstillingens aktualitet – eksempler	7
1.2	Rettsgrunnlag og metode	10
1.2.1	Komparativ rett.....	10
1.3	Avgrensning.....	14
2	STRAFFEBESTEMMELSER.....	15
2.1	Straffebestemmelser i straffeloven	15
2.2	Straffebestemmelser i ligningsloven kapittel 12.....	18
2.2.1	Endringer i ligningsloven	18
2.2.2	Ligningsloven kapittel 12 – Rettslig plassering og relevante bestemmelser.	18
2.2.3	Hovedregelen i § 12-1	20
2.2.4	§ 12-2 ” Grovt skattesvik ”.	28
3	STRAFFBARHET FOR MEDVIRKNING TIL SKATTEUNNDRAGELSE.....	30
3.1	Lovbestemmelser i ligningsloven	32
3.1.1	Forholdet mellom hovedmannen og medvirker.....	32
3.1.2	Øvrige bestemmelser	32
3.2	Det strafferettslige medvirkningsansvaret	33
3.2.1	Hvilke type handlinger omfattes av medvirkningsansvaret?.....	40
3.3	Hvilket subjekt omfattes av medvirkningsansvaret?	42
3.3.1	§ 12-1 ”For skattesvik straffes den som forsettlig eller grovt uaktsomt ... ”	42

3.3.2	Juridiske personer	45
3.4	Når er den straffbare medvirkningshandling fullbyrdet?	47
3.4.1	Fysisk medvirkning	47
3.4.2	Psykisk medvirkning	47
3.4.3	Forsøk på medvirkning	48
3.5	Skyldkravet i bestemmelsene om skattesvik	49
3.5.1	Skyldkravet i § 12-1	49
3.5.2	Skyldkravet i § 12-2	51
3.5.3	Bevisbyrde	54
3.6	Strafferammer for medvirkning til skatteunndragelse	55
3.6.1	Særskilt om strafferammen ved medvirkning til skatteunndragelse foretatt i utlandet av en utenlandsk statsborger	56
4	STRAFFUTMÅLING	57
4.1	Straffutmåling etter § 12-1	57
4.1.1	Ubetinget fengsel for ”svart betaling”	58
4.2	Straffutmåling etter § 12-2	60
5	PROSESSUELLE BESTEMMELSER.....	63
5.1	Anmeldelse og påtalekompetanse	63
5.1.1	Om instruksen i praksis påvirker vilkårene for straff ovenfor medvirkere ...	65
5.1.2	Etterforsknings- og påtaleorgan	67
5.2	Foreldelse av medvirkningsansvaret	68
6	OPPSUMMERING.....	69
7	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	72
8	LITTERATURLISTE	73
8.1	Litteratur	73
8.1.1	Bøker	73
8.1.2	Artikler	74

8.2	Lovhenvisninger	74
8.2.1	Norske lover	74
8.2.2	Svenske lover.....	75
8.2.3	Danske lover	75
8.3	Forskrifter	75
8.4	Forarbeider og innstillinger	75
8.5	Norsk offentlige utredninger.....	76
8.6	Norske dommer.....	76
8.6.1	Inntatt i Norsk Retstidende	76
8.6.2	Inntatt i Rettens Gang	77
8.6.3	Inntatt i Utvalget.....	77
8.7	Svenske dommer.....	78
8.8	Dansk dom	78
8.9	Andre dokumenter og konvensjoner.....	78
8.10	Skattedirektoratets meldinger	78
8.11	Direktelink til nettsider som er brukt.....	78

1 Innledning

1.1 Presentasjon av emnet – rettslig plassering og aktualitet

Tema for oppgaven er det strafferettslige medvirkningsansvaret rettet mot både privatpersoner og profesjonelle aktører i saker om skatte- og avgiftsunndragelser. Avhandlingen tar sikte på å redegjøre for straffebestemmelsene på skatte- og avgiftsområdet, spesielt rettet mot medvirkere.

Temaet er aktuelt som følge av det økende fokus på medvirkeres rolle i saker om skatteunndragelser de senere år. Bakgrunnen for dette er at medvirkere ofte har hatt en viktig rolle ved gjennomføringen av skatte- og avgiftsunndragelser, og at det i mange tilfeller er de som har muliggjort skatteunndragelsen ved bruk av kompetansen de besitter.

Innledningsvis skal vi kort se på skatte- og avgiftssystemet i Norge, og hvordan skatteunndragelser i praksis finner sted. I tillegg skal vi se på ulike tilfeller hvor et medvirkningsansvar kan være aktuelt.

I Norge er skatte- og avgiftssystemet i stor utstrekning et tillitsbasert system. Man er avhengig av lojal opptreden fra de skatte- og avgiftspliktige (heretter kalt skattyterne), som innebærer riktig innberetning og innbetaling av skatter og avgifter innen fastsatte frister. Skatte- og avgiftsunndragelse forekommer likevel i stor utstrekning, selv om det nøyaktige omfang er uklart.

Skatteunndragelser kan finne sted i form av enten å oppgi for lave inntekter til skattemyndighetene, eller kreve for høye fradrag. Et annet eksempel er brudd på realisasjonsprinsippet gjennom uriktig tidfesting av inntekter, kostnader og tap, jf. skatteloven § 14-2.

Slike bevisste handlinger eller unnlatelser utgjør et alvorlig og stort samfunnsproblem med negative konsekvenser for velferdssystemet. Det resulterer i reduserte skatteinntekter til statskassen og står i strid med skatteevneprinsippet.¹ Det vil også på sikt virke uheldig for samfunnsmoralen. Respekten for lover, regler og rettshåndhevelse kan med tiden bli svekket.

I Norge er det ikke foretatt beregninger av skattegapet grunnet forekomsten av mulige feilkilder ved undersøkelsene.² Økokrim har likevel i en rapport basert på skattegapet i andre sammenlignbare land, anslått omfanget av den svarte økonomien i Norge til å være ca. 136 milliarder kroner årlig.³ Den svarte økonomien omfatter blant annet skatteunndragelser så vel som økonomisk utroskap, korrupsjon, hvitvasking og underslag. Det er ingen tvil om at dette er enorme beløp som unndras fra fellesskapets nytte, og at skatteunndragelser utgjør en betydelig del av dette.

Antall anmeldte saker innenfor økonomisk kriminalitet har i den siste tiden vist en liten økning.⁴ Det er blitt avdekket både privatpersoner og flere organiserte kriminelle nettverk som har spesialisert seg på skatte- og avgiftsområdet. Skatteetaten ser også en økende tendens til uttak fra selskaper uten påfølgende beskatning, ofte utført ved hjelp av uriktige dokumenter, som fiktive fakturaer eller uriktige låneavtaler, eller ved hjelp av uriktig prising av transaksjoner mellom selskap og ledelse.⁵

Et annet verktøy som benyttes for å skjule de reelle eierforholdene og dermed åpner muligheten til å unndra skatt, er plassering av formue i såkalte skatteparadis.

¹ Zimmer, Lærebok i Skatterett, s. 32.

² En betegnelse som benyttes til å beskrive differansen mellom den skatten som teoretisk sett skulle vært innbetalt, og den skatten som faktisk blir innbetalt, NOU 2009:4, Punkt 3.2.2.

³ Økokrims trendrapport 2013-2014 s. 24.

⁴ Økokrims trendrapport 2013-2014 s. 19.

⁵ Økokrims trendrapport 2013-2014 s. 24.

Skatteparadis er en betegnelse som brukes på land der det er mulig å opprette selskaper og bankkonti, uten at noen får innsyn i privatpersoners bankkonto, selskapenes eier- og styrestruktur, der det er lave eller ingen krav om at selskapene betaler skatt, og der det heller ikke er krav om regnskapskontroll.

Midlene i flere av skatteparadisene er beskyttet gjennom sekretessebestemmelser.⁶ Konsekvensene er at det blir vanskelig eller umulig å se forbindelseslinjer i transaksjoner som begynner og slutter utenfor skatteparadisene. Samtidig blir eier- og rådighetsforholdene i selskapene tilslørt for omverdenen.⁷ Dette åpner for økonomisk kriminalitet både i form av skatteunndragelse og hvitvasking av midler.

I den senere tid er det rullet opp saker hvor det ikke er selve skattesubjektet som alene er årsak til skatteunndragelse, men i samarbeid med en tredjemann.⁸ Det er dette som er tema for denne oppgaven. Problemstillingen vil i hovedsak dreie seg om hvor den nedre grensen for medvirkningsansvaret går, og eventuelt rekkevidden av et slikt ansvar. I forlengelsen av det, vil det også være naturlig å se nærmere på hva som er årsaken til at medvirkere i dag i liten grad risikerer å bli stilt til ansvar.

Et eksempel på medvirkning finner vi i Rt.1992 s.762. Saken gjaldt en bankansatt som var leder for en avdeling i Kreditkassen. Avdelingen drev rådgivningsvirksomhet, blant annet skatterådgivning innenfor formuesforvaltning. For at kundene skulle få uberettigede rentefradrag og redusert formue, utferdiget den ansatte falske dokumenter på låneopptak og renteinnbetalinger. Det ble utferdiget uriktige dokumenter til 21 skattytere om lån på til sammen ca. 17,6 millioner kroner. Lederen for rådgivningsavdelingen ble dømt for forsettlig medvirkning til skatteunndragelse til fengsel i 6 måneder, hvorav 120 dager betinget.

⁶ Sterke restriksjoner på innsyn, tilslørende selskaps- og stiftelsesstrukturer og manglende offentlige registre.

⁷ Økokrims Trendrapport 2008-2009 s. 34.

⁸ Eksempelvis RG.2011 s.193.

Et slikt medvirkningssamarbeid kan være av økonomisk betydning for begge parter. Medvirkeren tar seg ofte betalt for rådgivning, eksempelvis i forbindelse med utarbeidelse av selvangivelser, og hovedmannen tjener økonomisk sett på et slikt samarbeid gjennom skatteunndragelsen.

Et annet kjent eksempel for medvirkning til skatteunndragelse, er omfakturering. Det er et tilfelle hvor en tredjemann utferdiger en ukorrekt faktura som setter skatteyteren i en bedre skattemessig posisjon. Det kan være ved at et ikke-fradragsberettiget privat kjøp blir omfakturert til et fradragsberettiget kjøp.⁹

I Rt. 2010 s.422 ser vi et eksempel på at den som inngår avtale om mottakelse av ”svart arbeid”, vel vitende om at arbeideren senere ikke vil oppgi disse inntektene til ligningsmyndighetene, også kan straffes for medvirkning til skatteunndragelse.

En forklaring på utviklingen av denne type saker kan være svikt i skattemyndighetenes kontroll, utilstrekkelige økonomiske og strafferettslige sanksjoner ovenfor medvirkning til ulovlige skatteunndragelser, og svikt i skattemoralen hos den enkelte skattyter.

For å dempe utviklingen av denne type saker, har myndighetene i de senere år styrket ligningsforvaltningen, slik at bekjempelse av grov skattekriminalitet, herunder medvirkning til skatteunndragelse, nå gis bedre prioritet.¹⁰

1.1.1 Forholdet til skatteomgåelse

Omgåelse av skatteregler faller utenfor rammen av denne fremstillingen. Typisk for mange omgåelsesspørsmål er at en privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med (det man antar er) skattelovgivningens formål.¹¹

⁹ Pedersen, Skatte - & afgiftsstrafferet, s. 72.

¹⁰ Finansdepartementets pressemelding, 15.5.2008, Nr.: 30/2008 om at ”Skatteetaten styrkes”.

Skatteplanlegging er i seg selv ikke ulovlig og må ikke forveksles med skatteunndragelser. Skatteunndragelser kan imidlertid skje i forbindelse med skatteplanlegging ved at det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger til myndighetene, men på bakgrunn av oppgavens tema vil ikke denne sontringen behandles videre.

1.1.2 Straffebestemmelsene i Ligningsloven

Den aktuelle loven innenfor rammen av denne oppgaven er ligningsloven (heretter kalt lignl.). Forarbeidene til loven fremholder at det er nødvendig å ha reaksjonsmidler mot skatteunndragelser eller forsøk på unndragelser i form av administrative tiltak eller straff.¹²

Den viktigste reaksjonsbestemmelsen i så henseende er lignl. § 12-1 (1). Bestemmelsen rammer den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- og avgiftsmessige fordeler. Sanksjonene for ”skattesvik” er bøter eller fengsel inntil 2 år, jf. § 12-1 (2). Dersom vilkårene for skattesvik er oppfylt, kan visse momenter kvalifisere skattesviket til et ”grovt skattesvik”, som har en strafferamme på fengsel inntil 6 år, jf. § 12-2 1.ledd 1.punktum. Begge former for skattesvik er ansett som forbrytelser, jf. straffeloven § 2 annet punktum.

Ligningslovens straffebestemmelser retter seg ikke bare mot selve skattesubjektet, men også eventuelle tredjemenn. Etter lignl. § 12-1 2.ledd, 2.punktum straffes medvirkning til ”skattesvik” på samme måte. Bestemmelsen omfatter medvirkning av både profesjonell og mer privat karakter. I følge forarbeidene skal det ses særlig alvorlig på profesjonell medvirkning mot betaling.¹³ Ansvar for profesjonell medvirkning kan først og fremst tenkes for

¹¹ Zimmer, Lærebok i Skatterett, s. 61.

¹² Ot.prp.nr.29 1978-79 s.39.

¹³ Ot.prp.nr.21 (1991-92) pkt. 5.2.2.1 s. 41.

advokater, revisorer og regnskapsførere, men også for andre type rådgivere, eksempelvis skatte- og finansrådgivere. Et eksempel på slik medvirkning vil være rådgivning om, og utarbeidelse av falske kjøpekontrakter for å minke overskuddet til den skatte- og avgiftspliktige.

Ved at bestemmelsen har et medvirkningstillegg, vil den alminnelige medvirkningslære komme til anvendelse. Det innebærer at det ikke er et krav om at skatteyteren oppfyller gjerningsbeskrivelsen i første ledd dersom den oppfylles av en medvirker. Medvirkningen kan være både psykisk eller fysisk, formene er like straffverdige.¹⁴

1.1.3 Forholdet til tilleggsskatt

Tilleggsskatt ilegges når skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1.¹⁵

Denne tilleggsskatten er ikke straff i lovens forstand, og ilegges av ligningsmyndighetene – ikke av domstolene.¹⁶

De administrative sanksjonene, som bestemmelsene om tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll, rammer ikke medvirkning, og faller således utenfor rammen av denne fremstillingen. Reglene vil bli berørt i den grad de belyser reglene om skattesvik.

¹⁴ Rt.1998 s.459 og Rt.2005 s. 934.

¹⁵ Brudvik, Skatterett for næringsdrivende 2010 s. 741.

¹⁶ Rt.1961 s.1217.

1.1.4 Problemstillingens aktualitet – eksempler

I det følgende fremstilles tre eksempler hvor medvirkningsansvaret i den senere tid har vært aktualisert.

1.1.4.1 «Kebab-dommen»

I ''Kebab-dommen'' ble en person i lagmannsretten dømt for medvirkning til skatteunndragelse etter lignl. § 12-2 nr. 1 og 2, jf. § 12-1 nr. 1 a. Saken gjaldt medvirkning til unndragelse av skatt og merverdiavgift for ca. 15 millioner kroner ved svart omsetning av omkring 500 tonn kebabfarse og ingredienser til kebab.

Den tiltalte, som var pøsemaker i Østlandsområdet, hadde i samarbeid med tre andre, en sentral rolle i produksjon og omfattende ''svart'' omsetning av kjøtt til rundt 100 kebabut salg i Oslo og Akershus gjennom flere år. Det ble omsatt svart for nærmere 100 millioner kroner, og omsetningen var svart i alle ledd, fra produksjon, via distribusjon, og til detaljistleddene.

Medvirkeren ble i lagmannsretten dømt til fire års ubetinget fengsel.¹⁷ Anken fra den dømte ble senere avvist av Høyesteretts ankeutvalg, da de etter en konkret vurdering kom frem til at ingen av ankegrunnene vil kunne føre frem.¹⁸

Det har ikke rettskraft overfor andre enn sakens parter at Høyesterett ikke vil behandle en sak. Saksforholdet og domsgrunnene er imidlertid av interesse for oppgavens tema som illustrasjonsmateriale.

¹⁷ Jf. RG.2011 s.193/ LB-2008-90794-2.

¹⁸ Jf. Rt. 2009 s.1109.

Borgarting lagmannsrett har avsagt to dommer i denne saken, med henholdsvis referansenummer LB-2008-90794 og LB-2008-90794-2. Referansen her betyr at saken var nr. 08-09074 for Borgarting lagmannsrett. Tillegget "-2" brukes fordi det tidligere er publisert en annen avgjørelse i saken.

Det fremgår av avgjørelsen i RG.2011 s.193, noen avsnitt over lagmannsrettens bemerkninger, at dom mot tre av de tiltalte ble avsagt 27.april 2009. Denne avgjørelsen har referanse LB-2008-90794. De anket denne til Høyesterett, men ankene ble ikke tillatt fremmet, jf. Rt. 2009 s.1109. Det fremgår videre at den ene av de tiltalte ble syk under ankeforhandlingen som fant sted i 2009. Det ble derfor avholdt ny ankeforhandling for ham, og hans anke ble avgjort ved dom 17.februar 2011, som er dommen inntatt i RG. 2011 s. 193.

Dommen fra lagmannsretten illustrerer at den som selger svart til næringsdrivende, kan holdes ansvarlig og straffes for de samlede skatte- og avgiftsunndragelser i hele kjeden, under forutsetning av at medvirkning gjelder alle ledd.¹⁹

1.1.4.2 «Svart betaling-dommen»

Høyesterett har i Rt.2010 s.422 slått fast at kjøper av svart arbeid kan risikere fengselsstraff. En privatperson som inngikk avtale om "svart arbeid" med en håndverker og betalte ham ca. kr 90 000, ble dømt til 21 dagers ubetinget fengsel.

Dommen fra Høyesterett er et godt eksempel på det strenge medvirkeransvaret for privatpersoner. Selv om det tidligere har vært ilagt bøter for bruk av svarte håndverkere, er dette den første fengselsdommen. Dommen vil bli nærmere behandlet nedenfor.

1.1.4.3 «Transocean-saken»

En annen sak som er av interesse, er den pågående rettssaken mot det internasjonale riggekonsernet Transocean. Saken illustrerer ansvar for medvirkning til skatteunndragelse gjennom skatterådgivning, hvor det er tatt ut tiltale mot to skatterådgivere for konsernets norske virksomhet. Det er også tatt ut tiltale mot to selskaper som har hovedkontor i Houston i

¹⁹ RG.2011 s.193/ LB-2008-90794-2.

Texas, men er registrert i Cayman Islands. Tiltalen gjelder medvirkning til grovt skattesvik, og for selskapene også medvirkning til brudd på regnskapsloven.

Økokrim mener de tiltalte har medvirket til at det ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, slik at selskapet kunne holde 11,4 milliarder kroner unna beskatning.

Dom i saken faller mest sannsynlig ikke før 2014, men både tiltalebeslutningen fra Økokrim og rettssaken vil være av betydning for problemstillingen.

1.2 Rettsgrunnlag og metode

Det tas utgangspunkt i lignl. kapittel 12 om lovens straffesanksjoner og foreliggende rettspraksis fra Høyesterett. Det ses kort på forholdet mellom skatteunndragelse og bedrageribestemmelsene i straffeloven (heretter kalt strl.) § 270, og rekkevidden av straffebestemmelsen i strl. § 406.

Rettspraksis fra lagmannsretten tas med hvor det vil være av betydning for å kaste lys over problemstillingen. For å få et helhetlig bilde av rettsstillingen de lege lata, vil forarbeidene bli tillagt vekt ved lovtolkingen.²⁰

Videre drøftelser og redegjørelser vil i hovedsak være basert på alminnelig juridisk metode.

21

1.2.1 Komparativ rett

Det er også hensiktsmessig å se hen til nordisk rettspraksis fra Danmark og Sverige, da det i disse landene har vært flere saker til pådømmelse som omhandler medvirkningsansvaret. Slike henvisninger kan dels tjene som illustrasjonsmateriale og dels som argumenter for at spørsmålene bør løses likedan hos oss.²²

1.2.1.1 Dansk rett

I Danmark sanksjoneres det kun mot forsettlig og grovt uaktsomme overtredelser, mens norsk og svensk rett også har sanksjoner for både uaktsom og rent objektiv overtredelse av ligningsloven og skattebrottsloven i form av tilleggsskatt. Alle overtredelser av den danske skattekontrollloven behandles derfor som straffesaker. Spørsmålet er om det får betydning for overføringsverdien til norsk rett.

²⁰ Ot.prp.nr.21 (1991-92).

²¹ Eckhoff og Helgesen. Rettskildelære.

²² Eckhoff og Helgesen, Rettskildelære s. 284.

En av årsakene til at det er avsagt flere dommer i dansk rett er nettopp fordi de ikke har regler om illeggelse av tilleggsskatt. Det vil ha betydning ved vurderingen av medvirkningsansvaret i dansk rett. De saker som hos oss ville ha blitt behandlet etter reglene om tilleggsskatt, er av mindre interesse for problemstillingen, fordi en administrativ sanksjon ovenfor medvirkere ikke er aktuelt etter norsk rett. Fremstillingen vil derfor i stor grad fokusere på rettspraksis som omhandler saker som også etter norsk rett ville blitt behandlet som straffesaker.

Den sentrale bestemmelsen i forhold til oppgavens tema er den danske skattekontrolloven av (heretter SKL) § 13. Bestemmelsen rammer ”Den, der med **forsæt til att unddrage** det offentlige skat, **afgiver urigtige eller villedende oplysninger** til brug ... ved afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning. Strafferammen er ” bøde eller fængsel indtil 2 år”. Om straffbarhet for medvirkning lyder bestemmelsen: ”**På samme måde straffes medvirken til skattesvig**, jf. straffelovens § 23. Stk. 2. Begås handlingen af **grov uagtsomhet, er straffen bøde.**”

Reglene om administrativ behandling er ikke helt fraværende i dansk rett. I noen tilfeller gir SKL § 20 likevel en adgang til å behandle og avgjøre saken administrativt. Det gjelder i saker hvor straffereaksjonen er illeggelse av forelegg. Likevel rammer det ikke simpel uaktsom overtredelse av lovgivningen.

Ettersom de danske bestemmelsene om medvirkningsansvaret er svært like de norske, kan dansk rettspraksis til en viss grad få betydning i norsk rett. På områder hvor man i norsk rettspraksis ikke har klare bestemmelser om grensen for medvirkningsansvaret, kan veiledning søkes i dansk praksis eller teori.

1.2.1.2 Svensk rett

I svensk rett finner vi bestemmelsen om skatteunndragelse i skattebrottsloven (heretter SkBrL) § 2. Den skiller mellom aktiv og passiv skatteunndragelse. Passiv skatteunndragelse er unnlatelse av å innlevere selvangivelse.

Bestemmelsen rammer ”den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen **lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov** till fara för att **skatt undandras** det allmänna eller **felaktigt tillgodoräknas** eller återbetalas till honom **själv eller annan ...**”. Bestemmelsen rammer både aktiv og passiv skatteunndragelse. Strafferammen er fengsel inntil to år, mens den for grov skattesvik er fengselsstraff ”lägst sex måneder och högst sex år”, jf. § 4. Bestemmelsen har imidlertid ingen regler om medvirkningsansvar, det må baseres på en generell regulering av medvirkningsansvaret i Brottsbalken (heretter BrB) kap. 23 §§ 4 og 5.

BrB § 4 første ledd utvider ansvaret for alle forbrytelser, ved at den som har ”**främjat**” en forbrytelse med ”**råd eller dåd**”, kan dømmes for ”**medverkan** til brott”. Begrepet ”medverkande” omfatter så vel ”gärningsman” som ”anstiftare” og ”medhjälpare”. Avgjørende for om noen har medvirket, er om vedkommende har fremmet gjerningen fysisk eller psykisk. Det presiseres i en dom avsagt av den Högsta Domstolen i Sverige, hvor domstolen uttaler: (min utheving)

”För att medverkansvar skall aktualiseras **måste generellt krävas** att handlingen mer eller mindre **verksamt bidragit** till viss gärning som utgör brott”.²³

En handling som verken fysisk eller psykisk har øvet innflytelse på forbrytelsens gjennomføring, er dermed ikke å anse som medvirkning.²⁴

²³ NJA. 1982 s.164.

²⁴ NJA. 1982 s.164 (avsnitt 15).

I svensk rett, i likhet med norsk rett, er medvirkningsansvaret et selvstendig ansvar, jf. BrB § 4 tredje ledd. Det innebærer at medvirkeren kan straffes selv om hovedmannen går fri, forutsatt at det foreligger et straffbart forhold.

Som det fremgår ovenfor, er ikke svensk rett på dette området veldig ulikt de norske reglene om medvirkning til skatteunndragelse. Det kan anføres som et argument for at praksis rundt bestemmelsene har overføringsverdi til løsning av oppgavens problemstilling.

Det er likevel ikke slik at alle reglene i SkBrL har overføringsverdi til medvirkningsspørsmålet. Som eksempler på regler som det må utvises varsomhet ved å benytte, kan nevnes SkBrL § 5 vedrørende ”vårdsløs skatteuppgift”. Bestemmelsen rammer den som på annen måte enn muntlig, ”grov uaktsomt” gir uriktige opplysninger til myndighetene eller unnlatte å levere selvangivelse eller andre pliktige opplysninger, dersom dette kunne ført til unndragelse av skatt. Strafferammen er bøter eller fengsel inntil ett år.

Dette skillet i svensk rett mellom forsettlig og grov uaktsomme overtredelser vil være uheldig for behandlingen av medvirkningsspørsmålet, og fremstillingen vil derfor i stor grad forholde seg til forsettlig overtredelser, jf. SkBrL § 2 og § 4.

1.3 Avgrensning

Fremstillingens tema retter seg mot direkte skatter som inntektsskatt og formuesskatt. Den avgrenses mot indirekte skatter som merverdiavgift, særavgifter og toll.

2 Straffebestemmelser

2.1 Straffebestemmelser i straffeloven

Straffelovens bedrageribestemmelser rammer ”den som ved å fremkalle, styrke eller utnytte en villfarelse rettstridig forleder noen til en handling som volder tap for ham eller den han handler for”, jf. strl § 270 første ledd. Straffen for bedrageri er bøter eller fengsel inntil 3 år, jf. annet ledd, første punktum. Bestemmelsen har et medvirkningstillegg, jf. § 270 annet ledd, annet punktum.

En skattyter som i sin selvangivelse oppgir en inntekt på kr 100 000 i stedet for kr 150 000, fremkaller hos ligningsmyndighetene den villfarelse at hans inntekt ikke er større, derved forleder han dem til å utligne en for lav skatt, og derigjennom voldes det tap for stat og kommune. Handlingene dekker gjerningsbeskrivelsen i bedrageribestemmelsen, og alle straffbarhetsvilkår i § 270 er dermed oppfylt. Likevel er denne gruppen av handlinger satt i en særstilling og vil tradisjonelt bedømmes på en mildere måte. I juridisk litteratur reiser Andenæs tvil om ikke ansvaret er uttømt ved mildere spesialbestemmelser, i dette tilfelle ligningsloven kapittel 12.²⁵

En annen relevant bestemmelse for skattesvik finner vi i strl. § 406. Den setter straff for ”rettstridige handlinger, hvorved noen søker å unndra seg eller andre offentlige skatter eller avgifter”. Bestemmelsen har ikke et medvirkningstillegg, og medvirkeren må derfor oppfylle gjerningsbeskrivelsen i loven for å kunne straffes. Overtredelse av § 406 er forseelse, jf. § 2, og strafferammen er bot og i gjentakelsestilfelle bot eller fengsel inntil fire måneder.

Bestemmelsen har imidlertid reservasjonen ”for så vidt ikke strengere straff er bestemt”. Ordlyden er uklar på hvilke bestemmelser det siktes til, men etter hevdvunnen tolking, som

²⁵ Andenæs, Spesiell strafferett og formuesforbrytelsene s. 396.

også stemmer med lovgivernes tanke (jf. S.K.M. 1896 s.293), tar forbeholdet sikte på straffebestemmelser i spesiallovgivningen.²⁶ I spesiallovgivningen er det en rekke bestemmelser som straffer skatte- og avgiftsunndragelse strengere enn § 406, jf. eksempelvis ligningsloven §§ 12-1 og 12-2, og merverdiavgiftsloven § 72 første ledd.

Bestemmelsene i straffeloven kommer derfor ikke til anvendelse når strengere straff følger av annen straffebestemmelse i spesiallovgivningen. Dette syn støttes også av Høyesterett i Rt. 1980 s. 185, hvor førstvoterende om valget mellom å benytte straffelovens bedrageribestemmelser eller lovbestemmelser i spesiallovgivningen uttaler følgende: (min utheving)

''Den reservasjonen som ligger i ordene ..., er i strafferettslig teori tolket slik at det **bare tar sikte på straffebestemmelser i spesiallovgivningen**, og at det **utelukker anvendelse av straffelovens bedrageribestemmelser**. Jeg mener at **denne tolkingen må være riktig**. Den har **klar forankring i forarbeidene** til straffeloven. Den er **også lagt til grunn i lovforarbeider** fra senere tid.'' Høyesterett begrunner dette ved å vise til flere rettskilder.²⁷

I praksis straffes tilfeller som faller inn under lignl. kapittel 12 etter disse bestemmelsene, og ikke etter strl. § 406 eller bedrageribestemmelsen i strl. § 270.²⁸

Det er ikke opplagt hvorfor skattesvik på denne måte er blitt satt i en særstilling. Det kan først og fremst skyldes at disse handlinger **psykologisk** sett skiller seg fra vanlige bedragerier. Handlingen blir foretatt for å beskytte seg mot et krav fra det offentlige; den har et defensivt, ikke et offensivt preg. Gjerningsmannen finner ofte et moralsk forsvar i sin egen og andres oppfatning om at skatten er urimelig høy.²⁹ Skattebyrden er i den moderne samfunn blitt ganske høy, og skattesnyteriet kan på den annen side føre til betydelig urettferdighet i fordelingen av sosiale byrder. I den politiske debatt er det ofte blitt fremholdt at det

²⁶ Andenæs, Formuesforbrytelsene s. 109.

²⁷ St.meld. nr. 74 for 1977-78 særskilt s. 55 og 58, Ot.prp. nr. 29 for 1978-79 særskilt s. 126, 127 og 158.

²⁸ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) s. 332.

²⁹ Andenæs, Formuesforbrytelsene s. 110.

ikke er grunn til å se mildere på skattesnyteri enn på bedrageri overfor enkeltpersoner, som også kan sies å ha et defensivt preg. Selv om dette syn ikke har slått igjennom i oppfatningen hos folk flest, har det vært tverrpolitisk enighet om en streng behandling av skattesnyteri. En betydelig skjerpelse av skattelovens bestemmelser om skattesvik fant sted i 1950, og denne strengere kurs er fulgt senere.³⁰

Ved vurderingen av om hvorfor ordinær skattesvik bedømmes mildere enn straffelovens bedrageribestemmelser, er det viktig å se hen til muligheten for reaksjoner som først ilegges på administrativt grunnlag, eksempelvis tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr.1. En streng reaksjon i form av fengselsstraff, tilleggsskatt og eventuell etterligning gir uttrykk for at skattesvik i praksis likevel ikke er satt i en særstilling. Det er dermed ikke gitt at ligningslovens reaksjoner er mildere enn straffelovens bedrageribestemmelser i § 270 flg.

En ytterligere behandling av denne sontringen vil falle utenfor rammen av denne fremstillingen.

³⁰ Andenæs, Spesiell strafferett og formuesforbrytelsene s. 396.

2.2 Straffebestemmelser i ligningsloven kapittel 12

De strafferettslige reglene fremgår av ligningslovens kapittel 12.

2.2.1 Endringer i ligningsloven

Reglene om straff for å gi ”uriktige opplysninger” var tidligere inntatt i lignl. §§ 12-1 og 12-2. Bestemmelsene ble i stor grad endret ved endringsloven av 1992.

Endringene innebar gjennomgående en skjerpelse av skattyters ansvar, og det hovedsakelige siktemålet var å ha en mer oversiktlig lovgivning og å skjerpe reaksjonsmulighetene.

Loven ble mer oversiktlig ved at antall strafferammer ble redusert fra åtte til to. Det ble gitt en alminnelig regel om skattesvik og en regel om hvilke momenter som gjør skattesvik til en mer kvalifisert forbrytelse – grovt skattesvik.³¹ Frem til endringsloven benyttet man skatteloven § 118.³²

Endringene innebærer at påtalemyndigheten og domstolene nå får færre grensedragnings-spørsmål og en friere adgang til å velge passende straffereaksjoner.

2.2.2 Ligningsloven kapittel 12 – Rettslig plassering og relevante bestemmelser

Kapitlet består av tre paragrafer. De mest relevante bestemmelsene i forhold til oppgavens tema er §§ 12-1 og 12-2. Foreldelsesreglene i § 12-3 behandles nedenfor i punkt 5.2.

Kapitlets systematikk er bygget opp under begrepet ”skattesvik”. Begrepet betegner i hovedsak fremsetting av uriktige påstander og opplysninger, eller fortielser, i den hensikt å fremkalle eller utnytte en villfarelse hos adressaten slik at han avgir en viljeserklæring han ellers ikke ville ha gitt.³³ Forarbeidene presiserer at den nærmere gjerningsbeskrivelse er

³¹ SKD nr. 5/1993, inntatt i Utv. 1993 s. 552.

³² Rt. 2006 s.1409 avsnitt 68.

³³ Ot.prp.nr.21 1991-92 s. 40.

gitt i lovteksten, og det er denne som skal tolkes, ikke begrepet skattesvik i seg selv. Begrepet skattesvik blir dermed et pedagogisk hjelpebegrep, og er benyttet som betegnelse på handlinger som er straffbare etter ligningsloven kapittel 12.

Bestemmelsen om skattesvik inneholder tre forskjellige beskrivelser av den straffbare handling, jf. § 12-1 (1) bokstav a-d. Bokstav c ble opphevet etter et forslag fra Straffelovkommisjonen i NOU 2002:4.³⁴

Bokstav c rammet ”den som overtrer valutaloven ... når vedkommende forstår eller bør forstå at overtredelsen er egnet som forberedelse for å oppnå skatte ... fordeler”. Bestemmelsen favnet langt videre enn sitt formål når den også rammet grovt uaktsomme overtredelser av valutaloven, og når det dertil var tilstrekkelig med simpel uaktsomhet i forhold til det momentet at overtredelsen er ”er egnet som forberedelse for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler”.

Den mest utbredte form for skattesvik er å avgi ”uriktige eller ufullstendige” opplysninger til ligningsmyndighetene.³⁵ Det rammes av bokstav a som setter straff for den som ”... forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler.”

Dersom det foreligger skattesvik etter § 12-1, kan visse momenter kvalifisere skattesviket som ”grovt skattesvik”, jf. § 12-2. Det behandles nærmere i fremstillingens punkt 2.3.4.

§ 12-1 annet ledd, annet punktum, og § 12-2 første ledd, annet punktum, inneholder et medvirkningstillegg hvor det følger at medvirkning skal straffes på ”samme måte”. Dette innebærer at både vilkårene for straff, for eksempel hvilken skyldgrad som kreves for at

³⁴ NOU 2002:4 punkt. 11.4.2.13 s. 529.

³⁵ Ot.prp.nr.21 1991-92 punkt 5.2.2.1.

straffansvar kommer til anvendelse, og strafferammen, er den samme for medvirkeren som for den som anses å være hovedmannen, i vårt tilfelle skattyteren.³⁶

2.2.3 Hovedregelen i § 12-1

2.2.3.1 § 12-1 bokstav a "... uriktige eller ufullstendige opplysninger ... "

En naturlig språklig forståelse av ordlyden i bestemmelsen tilsier at det er to alternative vilkår for straff. De gitte opplysningene må enten være uriktige *eller* ufullstendige. Det er uten betydning om de er gitt muntlig, skriftlig eller på annen måte.

Høyesterett har uttrykt at det ikke alltid kan skilles absolutt mellom uriktige og ufullstendige opplysninger, og det er heller ikke nødvendig å trekke grensen.³⁷ Det kan tenkes tilfeller hvor forholdet verken dekkes av "uriktig" eller "ufullstendig".

Bestemmelsen er ikke ment å skulle omfatte fullstendig unnlatelse av å gi oppgave eller opplysning. Den som helt unnlater å gi oppgave eller opplysning, for eksempel ved å ikke levere selvangivelse, vil kunne straffes etter § 12-1 bokstav d dersom unnlatelsen er et "vesentlig" brudd på ligningsloven.³⁸

Forarbeidene presiserer at det aktivt må ha vært foretatt en handling med sikte på å unndra skatt.³⁹ For eksempel vil manglende utfylling av rubrikker i selvangivelse eller annet innlevert ligningsskjema ikke bli ansett som en ren unnlatelse, men som avgivelse av ufullstendige opplysninger, jf. punkt. 2.3.3.1.2 nedenfor.

³⁶ Berget, Strafferettslig medvirkningsansvar for rådgivere s. 14.

³⁷ Rt.1995 s.1278.

³⁸ Ot.prp.nr.21 1991-1992 s. 40, SKD nr. 5/1993, og Brudvik, Skatterett for næringsdrivende s. 746.

³⁹ Ot.prp.nr.21 1991-1992 s. 40.

Hva som ligger i begrepene ”uriktige” og ”ufullstendige” opplysninger er ikke alltid like lett å fastslå. De brukes også i §§ 9-6 nr.2 og § 10-2 nr.1. Etter forarbeidene skal ”uriktige” og ”ufullstendige opplysninger”, jf. lignl. § 12-1 bokstav a, tolkes på samme måte som det tilsvarende kriteriet i § 10-2 nr.1.⁴⁰ Nedenfor er det forsøkt å gi en kort forklaring på forskjellen mellom begrepene.

2.2.3.1.1 ” Uriktige opplysninger”

En naturlig språklig forståelse av ordlyden tilsier at alternativet ”uriktige” er ment å omfatte opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold. En skattyter som har tjent kroner 100 000, men kun fører opp kroner 90 000 i selvangivelsen, vil kunne rammes av dette alternativet. Dersom det gjelder ”opplysninger som bevisst er holdt tilbake”, til tross for at skattyteren forstår at de kan ha betydning ved ligningen, må det kunne likestilles med at han har gitt ”uriktige opplysninger”. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ”ufullstendige”.⁴¹

Det er ikke noe vilkår at skattyteren er pålagt plikt til å avgi opplysninger etter lignl. kapittel 4, ”uriktige” opplysninger rammer også opplysninger avgitt på eget initiativ.⁴²

2.2.3.1.2 ” Ufullstendige opplysninger”

Høyesterett har slått fast at hva som er ”ufullstendig opplysning” i forhold til sanksjonsreglene, må fortolkes på bakgrunn av de opplysnings- og medvirkningsplikter lignl. kapittel 4 pålegger skattyteren.⁴³ Uttrykket kan ikke forstås med en ren henvisning til kapittel 4, da reglene i utgangspunktet er uklare med tanke på opplysningsplikten. Men bestemmelsene

⁴⁰ NOU 2003:7 s.38.

⁴¹ Rt. 1992 s. 1588 s. 1592.

⁴² Ot.prp.nr.21 1991-1992 s. 40.

⁴³ Rt. 1997 s. 1430

kan tjene som illustrasjonsmateriale til å forstå hva som menes med fullstendige opplysninger.

Etter § 4-1 skal skattyteren bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir **klarlagt** og **oppfylt**, og gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som **han er klar over**. Det fremgår videre av § 4-3 nr.1 at en fullstendig selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt, skal inneholde **andre opplysninger som har betydning for gjennomføring av ligningen**. En nærmere redegjørelse av bestemmelsene i kapittel 4 faller utenfor rammen av oppgaven, og vil ikke behandles i det følgende.

Et eksempel på ufullstendig opplysninger vil være manglende utfylling av rubrikker i selvangivelse eller annet innlevert ligningsskjema. Blank rubrikk i et innlevert skjema er en opplysning om at avgiveren ikke har noe som skulle vært ført i rubrikken.⁴⁴

2.2.3.2 § 12-1 bokstav b ” ... utferdiger et uriktig dokument ... for å oppnå ... fordel”,

Bestemmelsen gjelder utferdigelse av et uriktig dokument som ikke primært skal gi ligningsmyndighetene informasjon, men som ligningsmyndighetene henter opplysninger fra.⁴⁵ Forskjellen ligger i dokumenter som eksempelvis inneholder en rettelse av opplysninger eller uriktige vedlegg til selvangivelsen for å kunne søke fradrag, og dokumenter som ligningsmyndighetene kun henter opplysninger fra for å kontrollere om opplysningene er korrekte, eksempelvis et regnskapsbilag.

Et regnskapsbilag er ikke primært utferdiget til bruk for ligningsmyndighetene, men et dokument som gir et inntrykk av at de innsendte opplysningene er korrekte. Slike dokumenter

⁴⁴ Ot.prp.nr 82 2008-2009 punkt 8.2.3 s. 40

⁴⁵ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 40.

brukes i utgangspunktet av ligningsmyndighetene for å kontrollere om de innsendte opplysninger i selvangivelsen er korrekte.

Andre dokumenter som primært skal gi ligningsmyndighetene informasjon, eksempelvis et uriktig vedlegg til selvangivelse, vil kunne rammes av bestemmelsen om ”uriktige opplysninger” i bokstav a.

Det er videre et vilkår at dokumentet er ”egnet som legitimasjon for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler”. Med ”egnet” forstås at straffbarheten ikke er betinget av at dokumentet faktisk er brukt som legitimasjon overfor skattemyndighetene.

Et eksempel hvor ligningsmyndighetene ble oppmerksomme på ”uriktige dokumenter” som var ”egnet som legitimasjon” for å oppnå skattemessige fordeler, finner vi i en dom inntatt i Rt. 1990 s. 398. I saken hadde tiltalte som ansvarlig for regnskapsføringen i et bilfirma utstedt uriktige fakturaer til næringsdrivende, med sikte på at disse skulle utgiftsføre bilagene i regnskapene, og dels legitimere berettiget fradrag som de næringsdrivende med urette foretok i sine inntektsoppgaver. Han ble dømt til ubetinget fengselsstraff i 60 dager.

Ordlyden ”utferdigelse” av et ”uriktig dokument” er også ment å omfatte forfalskning av dokumenter.⁴⁶ Et eksempel på anvendelsen av § 12-1 bokstav b ved forfalskning av dokumenter, finner vi i herredsrettens dom inntatt i Utv. 1992 s.59. I denne saken ble en ansatt i et travelskap domfelt for utferdigelse av uriktige bekreftelser på gevinster på en travbane. Gevinstene ble forfalsket for å forklare oppgang i formue som ikke kunne tilskrives inntekter oppgitt til inntektsbeskatning. Gevinstene ble ansett som uriktige dokumenter som åpnet for skatte- og avgiftsmessige fordeler.

⁴⁶ Utv. 1995 s.26.

2.2.3.3 § 12-1 bokstav d ” ... på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser ... ”

Bokstav d gir en generell hjemmel for å ilegge straff når skattyter ikke overholder plikter som er pålagt i eller medhold av ligningsloven. Det er et vilkår etter denne bestemmelsen at de aktuelle bestemmelser er ”vesentlig” tilsidesatt, for eksempel at pliktig selvangivelse eller andre oppgaver ikke er levert og/eller at skattyteren unnlater å medvirke ved kontrollundersøkelser.⁴⁷ Vesentlighetskravet i bestemmelsen er tatt inn som et straffbarhetsvilkår.

I motsetning til bestemmelsene i § 12-1 bokstav a og b, er det etter denne bestemmelsen ikke noe vilkår om at gjerningspersonen eller medvirkeren **forstod eller måtte forstå** at handlingen kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler for skattyteren.⁴⁸ Det vil for eksempel ramme en skattyter som unnlater å levere selvangivelse for et år som etter hans vurdering ikke er egnet til å skaffe ham skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Bestemmelsen illustrerer hvor sterk hensynet til effektivitet i ligningsarbeidet står. Det er viktig at ligningsmyndighetene får all relevant informasjon til rett tid, for å kunne beregne hvor mye skatt den enkelte skal betale.

Et eksempel på anvendelsen av § 12-1 bokstav d ved unnlatt innlevering av selvangivelsen, finner vi herredsrettens dom inntatt i Utv. 1995 s. 1006. Tiltalte hadde i løpet av inntektsåret 1992 hatt skattepliktig inntekt blant annet som selvstendig næringsdrivende snekker, men unnlatt å levere selvangivelse. Det resulterte i at han ble skjønnsignet. Tiltalte mente at selvangivelsen og regnskapet var klargjort for levering, men at det var kommet på avveie etter omorganisering av et regnskapsfirma. Domstolen satte ikke lit til forklaringen og fant det bevist at han forsettlig hadde unnlatt å føre regnskap og inngi selvangivelse. Retten uttalte i denne forbindelse at ”det dreier seg her samlet sett om en total neglisjering av de plikter angjeldende lovgivning påla tiltalte som selvstendig næringsdrivende”, og at han hadde hindret det offentlige i å få innsyn i hans økonomiske forhold for beregning av skatt. Han ble dømt til ubetinget fengsel i 21 dager.

⁴⁷ SKD nr. 5/1993.

⁴⁸ Rt. 1994 s. 1208.

Praksis viser at anmeldelse etter denne bestemmelsen normalt ikke foretas før advarsel er gitt og overtredelsen er gjentatt eller pålegg ikke er blitt fulgt.⁴⁹ Spørsmålet i det følgende er hva som ligger i ordet ”**vesentlig**” i bestemmelsen.

Høyesterett har i en dom drøftet **vesentlighetskravet** i § 12-1 bokstav d. Saken gjaldt anvendelse av bestemmelsen når selvangivelse ikke var innlevert innen den fastsatte frist.⁵⁰ Skattyteren leverte selvangivelse for 2005 seks måneder for sent, på tross av flere purringer. Selvangivelsen ble da innlevert etter at skattelisten var utlagt, men før utløpet av klagefristen. For 2006 ble selvangivelsen levert tre måneder for sent, mens næringsoppgaven for både 2005 og 2006 ikke ble innlevert.

Førstvoterende uttaler om vesentlighetskravet følgende i avsnitt 18: (min utheving)

”Det må være **et minstekrav** at forsinkelsen som sådan **er betydelig**. Det kan etter mitt syn ikke være aktuelt å anse vesentlighetskravet oppfylt **med mindre forsinkelsen viser en ganske utpreget mangel på vilje** til å innrette seg etter de rapporteringskrav som stilles overfor skattyterne ...

Det må oppstilles det vilkår at den **vesentlige forsinkelse** også må kunne bedømmes som en **vesentlig overtredelse av ligningsloven**. Ved denne vurderingen må **forsinkelsen stå sentralt**, men det må ... i noen utstrekning også **legges vekt på de øvrige omstendigheter som har betydning for vurderingen av forholdet**. Denne forståelse rimer utvilsomt best med forarbeidenes sterke understrekning av at straff for overtredelse av ligningsloven bør være **forbeholdt de mer alvorlige forhold**”.

Selv om formell avvikling ikke var gjennomført for virksomheten, ble det lagt til grunn at det ikke ble utøvet noen næringsvirksomhet i de to årene saken gjaldt. Skattyter hadde blitt

⁴⁹ SKD nr. 5/1993

⁵⁰ Rt. 2009 s.385.

lignet på grunnlag av de forsinkede selvangivelsene, og det var snakk om ubetydelige inntekter for 2005, mens tiltalte i 2006 var helt uten inntekt. Høyesterett kom frem til at vesentlighetskravet i dette tilfellet ikke var oppfylt, og han ble frikjent.

§ 12-1 bokstav d får ikke anvendelse dersom skattyteren ikke etterkommer oppfordring fra ligningsmyndighetene etter § 4-8 om å gi nærmere opplysninger. § 4-8 gir ligningsmyndighetene bare hjemmel til å oppfordre skattytere om å gi nærmere opplysninger, ikke pålegg om å gjøre det.

Bestemmelsen kan også komme til anvendelse dersom skattyteren gjentatte ganger utfører plikter eller etterkommer pålegg så forsinket at det må anses å foreligge et ”vesentlig” brudd på ligningsloven eller bestemmelser gitt i medhold av loven.⁵¹ Som eksempel på overtredelse av ligningsloven som kan medføre straff etter bestemmelsen, kan nevnes unnlatelse av å medvirke til undersøkelse etter § 4-10 og § 6-15.⁵²

2.2.3.4 ”... kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler ... ”

Felles for to av handlingsalternativene, jf. § 12-1 bokstav a og b, er at handlingen må kunne ha ført til en ”skatte- eller avgiftsmessige fordeler”. Vi skal i det følgende se hva som ligger i disse begrepene.

Det fremgår av forarbeidene at det nærmest er utenkelig at skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger hvis det ikke er for å oppnå skatte- eller avgiftsmessige fordeler.⁵³ I de fleste tilfeller vil dette vilkåret være oppfylt.

⁵¹ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 41.

⁵² Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 40.

⁵³ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 42.

Med skatt menes både formues- eller inntektsskatt, herunder tilleggsskatt. Bestemmelsen rammer dermed også avgivelse av uriktige eller ufullstendige opplysninger for å unngå tilleggsskatt. Et eksempel vil være hvor skattyter legger frem oppgaver til ligningsmyndighetene med åpenbare regne- eller skrivefeil med påberopelse om unnskyldelige forhold etter lignl. § 10-3. Hvis det senere viser seg at feilen er arrangert, eksempelvis at det foreligger bevisste summeringsfeil år etter år, kommer bestemmelsen til anvendelse og tilleggsskatten skal da ikke bortfalle.

Med avgift siktes det til både trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, jf. lignl. § 1-1 bokstav b og folketrygdloven (heretter ftrl.) § 24-3 femte ledd.

Ved lov av 10. april 1992 ble ftrl. § 17-2 endret i samsvar med endringene i lignl. kapittel 12. Dette medfører at bestemmelsene om skattesvik og grovt skattesvik også får anvendelse ved utligning av arbeidsgiveravgift.

For arbeidsgiveravgiften gjelder ikke lignl. generelt, og ligningsmyndighetene foretar normalt ingen fastsettelse av grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Etter ftrl. § 24-2 første ledd skal arbeidsgiveren av eget tiltak beregne arbeidsgiveravgiften og sende inn terminoppgave til vedkommende skatteoppkreverkontor og innbetale avgiften.⁵⁴

Ordene ”... **kan føre til** ... ” i bestemmelsen gir uttrykk for at de ”uriktige eller ufullstendige opplysningene” **ikke nødvendigvis må** ha ført til en faktisk oppnådd fordel. Det er tilstrekkelig at handlingen **muliggjorde** en skatte- eller avgiftsmessig fordel. Et eksempel vil være hvor overtredelsen blir avslørt før ligning.

Forarbeidene presiserer at det ved vurderingen av straffansvaret er nødvendig å vurdere ”egnetheten til å oppnå skatte- eller avgiftsmessig fordel”, isolert i forhold til den aktuelle straffbare handling. Et eksempel vil være en skattyter som ikke kan dokumentere en fradagsberettiget utgift, og derfor får en medvirker til å fabrikke et falskt bilag for et tilsva-

⁵⁴ NOU 2003: 7: Punkt 15.2.

rende beløp. At skattyteren totalt sett ikke har fått større fordel enn han kunne oppnådd på en legitim måte, kan være et straffutmålingsmoment, men ikke straffbefriende.⁵⁵ Det innebærer at det er den handlingen som dekker den objektive gjerningsbeskrivelsen i bestemmelsen som er avgjørende ved vurderingen av et eventuelt straffansvar.

Hensynet bak bestemmelsen er at ligningsmyndighetene må kunne ta utgangspunkt i at de fremlagte dokumenter og opplysninger som legges til grunn for ligningen, er korrekte og fullstendige, jf. prinsippet om et tillitbasert system.

2.2.4 § 12-2 ”Grovt skattesvik”.

For at det skal foreligge grovt skattesvik, må det for det første foreligge en handling som faller inn under gjerningsbeskrivelsen i § 12-1. Ved avgjørelsen av om skattesviket er grovt, skal det ”særlig legges vekt” på en del straffeskjerpene momenter som er nevnt i § 12-2 nr. 2. Ordlyden og forarbeidene tilsier at oppramsingen ikke er uttømmende.⁵⁶

Etter lignl. § 12-2 nr.2 skal det legges vekt på om ”handlingen kan lede til unndragelse av et meget betydelig beløp”. Forarbeidene har lagt til grunn at en skatteunndragelse på 1 million kroner, regnet i den tids verdi, vil kunne rammes av bestemmelsen.⁵⁷ Dette har senere vært retningsgivende, og Skattedirektoratet har fulgt opp med å forklare at med **betydelig beløp** ”forstås beløp på 1 million kroner eller mer i dagens pengeverdi, men ved en helhetsvurdering av flere momenter vil også store beløp under denne grensen kunne bidra til at overtredelsen anses som grov”.⁵⁸ Etter en omregning basert på konsumprisindeksen utgjør det i dag ca. 1,5 millioner kroner.⁵⁹ Til sammenligning er grensen i dansk rett 500

⁵⁵ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 41.

⁵⁶ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 43.

⁵⁷ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 43.

⁵⁸ SKD nr. 5/93.

⁵⁹ <http://www.ssb.no/kpi>

000 kr, jf. straffeloven § 229. Det er unndratt skatt som er kriteriet og ikke unndratt inntekt og/eller formue.

Videre skal det legges vekt på om ”handlingen er utført på en måte som i særlig grad har vanskeliggjort oppdagelsen”. Forarbeidene bruker et eksempel om skatteunndragelse ved bruk av stråmenn eller gjennom kanalisering av inntekter gjennom truster eller lignende juridiske arrangementer i lavskatteland.⁶⁰

Andre momenter er om ”overtredelsen er utført ved å misbruke stilling eller tillitsforhold, eller at det foreligger medvirkning under utøvelse av næring”. Som eksempel bruker forarbeidene ansettelsesforhold i ligningsforvaltningen, i en bank eller lignende som har muliggjort skattesviket, eller vesentlig redusert oppdagelsesrisikoen.⁶¹

Dersom medvirkning til skattesvik er utført som ledd i utøvelse av næring, er dette et selvstendig moment som skal tillegges særlig vekt ved vurderingen av om det foreligger ”grovt skattesvik”. Hvis det dreier seg om rettstridig profesjonell rådgivning eller bistand fra eksempelvis advokater, revisorer eller regnskapsbyråer, er dette i seg selv et så alvorlig forhold at ”grovt skattesvik” etter omstendighetene kan foreligge selv om bare mindre beløp er unndratt. Særlig gjelder dette hvor den profesjonelle rådgiveren arrangerer skatteunndragelser mot vederlag.⁶²

Etter § 12-2 nr.3 kan flere overtredelser som i seg selv ikke anses grove, til sammen gjøre at forholdet anses som grovt. Et eksempel vil være skatteunndragelse flere år på rad.

⁶⁰ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 43

⁶¹ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 43.

⁶² SKD nr. 5/93 punkt 4.3.1.

3 Straffbarhet for medvirkning til skatteunndragelse

I den følgende fremstilling tas det utgangspunkt i at det er skatteunndragelsen i seg selv som er det straffbare forholdet. Det ses bort fra tilfeller hvor skatteunndragelsen er en konsekvens av eller et ledd i en annen forbrytelse, eksempelvis at man for å skjule ulovlig egenhandel med aksjer ikke oppgir transaksjonene til beskatning. I slike saker kan det også være aktuelt med et medvirkningsansvar for en primærforbrytelse som ikke er skatteunndragelse, og de sakene faller følgelig utenfor rammen av vår problemstilling.

Rettspraksis har lagt til grunn at medvirkning til norsk skatteunndragelse bare straffes etter lignl. kapittel 12, og ikke etter heleri- og hvitvaskingsbestemmelsen i strl. § 317. Derimot kan medvirkning til utenlandsk skatteunndragelse straffes både etter strl. § 317 og lignl. § 12-1, avhengig av den konkrete situasjonen i den enkelte saken.⁶³

Grunnen til at utenlandsk skatteunndragelse bedømmes annerledes, er manglende norsk jurisdiksjon vedrørende medvirkning til utenlandsk skatteunndragelse. Rettspraksis har lagt til grunn at skattebesparelser som stammer fra utenlandsk skatteunndragelse, er å anse som ”utbytte”, og at det derfor rammes av heleri- og hvitvaskingsbestemmelsen i strl. § 317.

Det er i samsvar med forarbeidene, som gir uttrykk for at bestemmelsen rammer ”utbytte fra alle straffbare handlinger”, og at manglende jurisdiksjon derfor ikke er til hinder for at strl. § 317 anvendes i slike tilfeller.⁶⁴

Dette syn støttes også av Europarådets konvensjon om hvitvasking, ransaking, beslag og inndragning av økonomisk utbytte fra straffbare handlinger. Konvensjonens artikkel 6 nr. 2 a fastsetter at det ved bekjempelsen av hvitvasking, ikke skal ”tillegges noen betydning

⁶³ Rt. 1997 s. 1637

⁶⁴ Rt. 1997 s. 1637 på s. 1639, og Ot.prp.nr.53 (1992-93) s. 14.

hvorvidt den forutgående handlingen var underlagt partens strafferettslige domsmyndighet”.

Forutsetningen for at medvirkning til utenlandsk skatteunndragelse skal bedømmes etter § 317, er imidlertid at ”utbyttet” stammer fra et straffbart forhold som etter sin art også er straffbart, både i gjerningslandet og i Norge.

Uten denne muligheten kunne en nordmann som har medvirket til utenlandsk skatteunndragelse reise hjem til Norge uten å risikere straff verken for selve skatteunndragelsen eller for å skjule eller investere utbyttet her i landet. Derfor bedømmes utenlandsk skatteunndragelse etter § 317, og ikke etter ligningslovens straffebestemmelser.⁶⁵

I Rt. 1997 s. 1637 hadde en person medvirket til skatteunndragelse i Russland i forbindelse med oppgjør for levert fisk i Norge. Spørsmålet var om spart skatt ved skatteunndragelse måtte anses som ”utbytte” av en straffbar handling, slik at tiltalte kunne straffes etter strl. § 317. Høyesterett kom til at unndratt skatt måtte anses som besparelser, og regnes som ”utbytte” av en straffbar handling etter § 317. Selv om Norge etter strl. § 12 ikke har jurisdiksjon overfor russisk skatteunndragelse, kunne straffeloven § 317 anvendes ved medvirkning til en slik skatteunndragelse.

⁶⁵ NOU 2002:4

3.1 Lovbestemmelser i ligningsloven

De aktuelle lovbestemmelsene innenfor rammen av oppgavens tema er lignl. §§ 12-1 og 12-2.

Etter § 12-1 annet ledd, annet punktum og § 12-2 første ledd, annet punktum skal medvirkning straffes ”på samme måte”. Dette innebærer at medvirkerens forhold bedømmes etter de samme kriterier som er angitt i §§ 12-1 og 12-2. Et tilfelle vil være hvor en tredjemann blir selvstendig ansvarlig for råd eller bistand gitt en skattyter.

3.1.1 Forholdet mellom hovedmannen og medvirker

Medvirkningsansvaret i norsk rett er et selvstendig straffansvar. Det innebærer at medvirkningen kan straffes selv om hovedmannen ikke kan det, for eksempel fordi han er utilregnelig. Det er heller ikke tilstrekkelig å dømme medvirkeren for en handling bare fordi hovedmannen kan straffes, medvirkeren må også selv oppfylle alle straffbarhetsvilkårene.

Vilkårene for straff, for eksempel hvilken skyldgrad som kreves for straffeansvar, og strafferammen er den samme for medvirkeren som for den skatte- og avgiftspliktige. Det skal likevel foretas en individuell vurdering av den enkeltes handling og rolle ved vurderingen av straffansvaret og utmålingen av straff, slik at resultatet ikke nødvendigvis blir det samme. I praksis er dette misvisende, fordi som vi skal se eksempler på nedenfor, er det i saker om skattesvik i alminnelighet ikke samme straff for hovedmann og medvirker.

3.1.2 Øvrige bestemmelser

Merverdiavgiftsloven § 21-4, skattebetalingsloven § 16-50, regnskapsloven § 8-5 og bokføringsloven § 15 har tilsvarende medvirkningstillegg. Det vil være hensiktsmessig å se på praksis rundt disse bestemmelsene, da reglene regulerer straffansvar på samme måte som lignl. kapittel 12, og har som formål å sørge for en lojal opptreden mot vårt skattesystem. Det vil gi et mer klart bilde av medvirkningsansvaret.

3.2 Det strafferettslige medvirkningsansvaret

Loven definerer ikke hva som skal til for å bli ansett som medvirker. Det må bero på en tolkning av en bestemmelse i en konkret situasjon. Det er således ingen klart definerte grenser for når medvirkningsansvaret inntreffer.

I alminnelig strafferett er utgangspunktet at det ikke kreves årsakssammenheng mellom medvirkningen og resultatet. Medvirkeren kan straffes selv om medvirkningen ikke har vært nødvendig for resultatet. De prinsipper som gjelder om medvirkningens straffbarhet i straffeloven selv, gjelder også i spesiallovgivningen.⁶⁶

Den som bistår en skattyter med utarbeidelse av selvangivelse uten å medta utenlandsformue han er kjent med, vil kunne straffes for medvirkning, selv om skattyteren uansett ville levert selvangivelsen uten å oppgi utenlandsformuen. Det er heller ikke nødvendig at medvirkeren har hatt et spesielt ønske om å hjelpe for å bli ansett som medvirker. Det er tilstrekkelig at han faktisk har vært til hjelp, med andre ord, ”vært med på foretagendet”, slik Andenæs har uttrykt det.⁶⁷ Det er nok at det kan anses som et medvirkende årsaksforhold. Et eksempel vil være å styrke hovedmannens forsett i ”å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger” til ligningsmyndighetene. Et aktuelt spørsmål i denne forbindelse vil være om en rådgiver kan straffes også hvor hovedmannen, tross rådet, leverer alle opplysninger i selvangivelsen.

I dette tilfellet har det vært en oppfordring til å begå en straffbar handling med et forslag om å sende inn ”uriktige eller ufullstendige” opplysninger, men rådgiverens forslag har blitt avvist ved at hovedmannen leverte alle opplysninger i selvangivelsen. Her har rådgiverens handling ikke medvirket i begivenhetsforløpet, men han kan ha gjort seg skyldig i for-

⁶⁶ Andenæs, Alminnelig strafferett s. 335.

⁶⁷ Andenæs, Alminnelig strafferett s. 298.

søk på medvirkning, jf. strl.§ 49, dersom han oppfyller de subjektive vilkårene for straff i forhold til gjerningsbeskrivelsen i straffebudet.

Medvirkningsansvaret omfatter både fysisk og psykisk medvirkning. Fysisk medvirkning vil være konkrete handlinger, for eksempel utarbeidelse av avtaler, mens psykisk medvirkning vil kunne være verbale ytringer i form av eksempelvis rådgivning om gjennomføringen av en transaksjon eller andre forhold som styrker planen og forsettet til den skatte- og avgiftspliktige.⁶⁸ Fysisk medvirkning forutsetter som regel at det også foreligger psykisk medvirkning.⁶⁹ Den nedre grensen for medvirkningshandlingen må i praksis trekkes i forhold til handlinger der medvirkeren ikke har deltatt fysisk i utførelsen. Om medvirkningen finner sted før eller samtidig med hovedmannens handling, er likegyldig.⁷⁰

Som eksempel på hvor den nedre grense for medvirkningsansvaret i rettspraksis har vært trukket på andre områder innenfor strafferetten, kan nevnes to tilfeldige avgjørelser vedrørende narkotikakriminalitet og politivold. Avgjørelsene gjelder fysisk medvirkning til innførsel av hasj til Norge, og psykisk medvirkning ved ikke å gripe inn da vold ble brukt i et avhør.⁷¹

I ”hasjseiler-dommen” ble det lagt til grunn at det er tilstrekkelig for et strafferettslig medvirkningsansvar dersom medvirkeren forsto eller burde forstått at det forelå forhold som burde vært gjenstand for nærmere undersøkelser. Medvirkningshandlingen bestod i at medvirkeren, en ung gutt, hadde deltatt i styringen av båten. Han ble dømt for fysisk medvirkning selv om han ikke hadde hatt noen befatning med narkotikaen, men regnet det som overveiende sannsynlig at de andre hadde med 240 gram hasj. Domstolen la videre til grunn at han hadde utvist uaktsomhet for den resterende del av partiet. Avgjørelsen er kriti-

⁶⁸ Berget, Strafferettslig medvirkningsansvar for rådgivere s. 15.

⁶⁹ Eskeland, Strafferett 2.utgave s. 199.

⁷⁰ Andenæs m.fler, Alminnelig strafferett s. 326.

⁷¹ Rt. 1989 s.1004 og Rt. 1947 s. 69.

sert i juridisk teori, hvor det er gitt uttrykk for at medvirkningsansvaret er trukket for langt.

72

Eskelands oppfatning er at det i denne avgjørelsen er trukket urimelig vide grenser for medvirkningsansvaret. Handlingenes grad av straffverdighet er liten. Han mener videre at det ikke er særlig straffverdig å fortsette utførelsen av vanlige arbeidsoppgaver etter at vedkommende har fått vite at det er narkotika om bord, og gir uttrykk for at handlingen burde falle utenfor rekkevidden av en så alvorlig bestemmelse som strl. § 162. Det er vanskelig for ham å forstå at preventive hensyn skulle gjøre det nødvendig å ramme slik medvirkning med en så streng bestemmelse som strl. § 162.

Et medvirkningsansvar kan også aktualiseres gjennom ren unnlatelse, dvs. uten at hovedhandlingen støttes tydelig utad. Et eksempel ser vi i ”politivold-dommen”, hvor medvirkningshandlingen bestod i at en politimann **ikke grep inn** da vold ble brukt i et avhør. Domstolen la til grunn at politimannen hadde tillatt meget som var hans **ubetingede tjenesteplikt** til å forhindre, og som han kunne ha forebygget om han hadde villet. Medvirkningshandlingen ble karakterisert som psykisk medvirkning. Et slikt medvirkningsansvar forutsetter at medvirkeren kjenner til forholdet, eller at han aksepterer at en person foretar kriminelle handlinger uten å gripe inn.

De ovenfor nevnte dommene innebærer at man kan bli ansett for å være medvirker til et straffbart forhold, uten å ha hatt noen direkte befatning med det som er det sentrale ved den straffbare handlingen. Det skal således ikke veldig mye til før man kan komme i en medvirkningssituasjon. Et interessant spørsmål i denne forbindelse vil være om en advokat kan straffes for medvirkning i et tilfelle hvor klienten spør om noe vil bli oppdaget dersom han sender inn ”uriktige eller ufullstendige” opplysninger til ligningsmyndighetene, og advokaten svarer ”sannsynligvis ikke”. Et medvirkningsansvar vil i et slikt tilfelle bero på om uttalelsen kan anses å være psykisk medvirkning.

Det er i utgangspunktet ikke tilstrekkelig for medvirkningsansvar at en person i ord eller handling gir uttrykk for at han ikke har noe imot at handlingen blir foretatt. Det kreves i

⁷² Andenæs og Bratholm: Spesiell strafferett s. 319.

alminnelighet en **positiv tilskyndelse**.⁷³ I vårt tilfelle vil uttalelsen sannsynligvis ikke styrke forsettet eller ha betydning for innsendelsen av de ”uriktige eller ufullstendige” opplysningene, og uttalelsen kan ikke anses å være en ”positiv tilskyndelse”. Det er vanskelig å legge til grunn at advokaten i dette tilfellet hadde en særlig plikt til å avverge den straffbare handlingen ved å uttale seg annerledes. Det vil være å dra medvirkningsansvaret for langt.

Til illustrasjon for hvordan nedre grensen for medvirkningsansvar har blitt trukket i praksis, kan nevnes lagmannsrettens dom inntatt i RG. 1999 s. 1084.

Saken gjaldt nok straffutmåling, men lagmannsrettens premisser for **straffansvaret** åpner for analyse av den nedre grensen for medvirkningsansvaret. Faktum i saken gjaldt en advokat som bistod en skattyter med utarbeidelse av selvangivelse uten å medta utenlandsformue på 3,5 millioner kroner som advokaten var kjent med. Bakgrunnen for advokatens kjennskap var hans idé om plassering av penger på Cayman Islands og Bahamas i fiktivt navn. Han hadde også bistått med innkreving av disse pengene i utlandet tidligere.

Ved straffutmålingen delte lagmannsretten seg i et flertall og et mindretall. Flertallet fant at straffen burde settes til ubetinget fengsel i 15 dager og en bot stor kr 50 000, subsidiært 30 dager fengsel. Mindretallet var uenig, og mente at byrettens straffutmåling på bot stor kr 60 000, subsidiært 40 dager fengsel var tilstrekkelig straff.

Om **straffansvaret for advokatens medvirkning** uttaler flertallet i lagmannsretten: (min utheving)

” Flertallet finner at tiltalte som advokat under disse omstendigheter, ikke minst fordi han hadde **medvirket sterkt til B’s pengeplassering, hadde en særlig plikt** til å opptre med

⁷³ Andenæs, Alminnelig strafferett s. 327.

styrke og aktivitet overfor sin klient for å sikre at ligningsmyndighetene ble gjort kjent med formuen. Flertallet finner at tiltalte her **ikke utviste tilstrekkelig aktivitet.**”

Ved utmålingen av straffen ble det i skjerpende retning lagt vekt på at dette fant sted i næringsvirksomhet. Flertallet uttaler videre: (min utheving)

” Flertallet legger imidlertid ... til grunn at tiltalte i flere tilfeller fra 1984 hadde engasjert seg i Bs skattespørsmål og betrakter hans utkast til selvangivelse for inntektsåret 1987 som er klart råd avgitt i næringsmessig virksomhet. ... **slike forsømmelser** fra en advokats side **må bedømmes meget strengt.**

... advokaten **hadde plikt til** overfor klienten å gjøre sterke forestillinger for å sikre at ligningsmyndighetene ble tilført opplysninger om forholdet, i det minste ved å foreslå en merknad i selvangivelsen.

Avgjørende er advokatens ansvar ved utarbeidelsen av selvangivelsen når det er klart at ligningsmyndighetene ved et slikt arrangement vil være meget avhengig av korrekte opplysninger fra skattyterens side, og det må ... **reageres skarpt** mot arrangementer der hemmelighold i ”skatteparadisene” fører til skatteunndragelse.

... tiltaltes medvirkning fikk til følge unndragelse av formuesskatt og inntektsskatt... ”

Mindretallet uttalte i den forbindelse: (min utheving)

”Det er etter bevisføringen ikke fremkommet at advokaten hadde samrådet med klienten om utfyllingen av selvangivelsen eller gitt konkrete råd – utover det at han **unnlot å medta** utenlandsbeløpet i kladden.”

”Mindretallet kan ikke slutte seg til det synspunkt at en advokat **har en særlig plikt** til å opptre slik at ligningsmyndighetene blir kjent med formuen. I formildende retning legger mindretallet vekt på at A i hvert fall ved to anledninger tok opp spørsmålet om beskatning av utenlandsformuen uten at klienten tok hensyn til det.”

I formildende retning ble det også lagt ved på at det var gått mer enn 10 år siden den straffbare handling fant sted.

Advokaten ble dømt for forsettlig medvirkning til skatteunndragelse til ubetinget fengsel i 15 dager og en bot på 50 000 kroner.

Flertallet la i denne saken til grunn at advokaten hadde en **særlig plikt** til å opptre med styrke og aktivitet overfor sin klient. De oppstiller for advokaten en aktivitetsplikt til å avverge de straffbare handlingene. Aktivitetsplikten springer ut av medvirkerens rolle som advokat, og hans sterke medvirkning til plassering av formue i utlandet. Uttalelsene peker i retning av at advokatrollen skaper en tilknytning til de straffbare forhold, som er tett nok til at det påhviler ham en berettiget forventning om å gripe inn.

Mindretallet derimot, mente at advokaten ikke har en slik aktivitetsplikt, og at en unnlattelse av å opptre slik at ligningsmyndighetene blir kjent med de opprinnelige beløpene, er å trekke ansvaret for langt.

I ovennevnte sak hadde advokaten i sin tid vært med på å plassere pengene, og var klar over at unnlattelsen av å medta utenlandsformuen var straffbart. Et spørsmål som kan stilles i dette tilfellet, er om det ville stilt seg annerledes om han ikke hadde vært med på å plassere pengene, men var klar over unnlattelsen av å medta formue.

Utgangspunktet er at straffeansvar på grunnlag av medvirkning er betinget av en ”positiv tilskyndelse” til handlingen. Det er ikke tilstrekkelig at en person i ord eller handling gir uttrykk for at han ikke har noe imot at handlingen blir foretatt.⁷⁴ Et eksempel ser vi i Rt. 1926 s. 581 hvor en kvinne i mannens påsyn og uten at han grep inn, solgte brennevin fra

⁷⁴ Andenæs, Alminnelig strafferett s. 327

ektefellenes felles hjem. Høyesterett kom til at dette ikke var straffbar medvirkning fra ektemannens side, selv om hans passivitet muligens ga uttrykk for en ”billigelse eller godkjennelse av handlingen”.⁷⁵

For å få en nærmere veiledning for den nedre grensen, kan vi se hen til dansk teori. Der er det lagt til grunn at passivitet i utgangspunktet ikke er tilstrekkelig for medvirkningsansvar. Likevel kan det oppstå tilfeller hvor unnlatelse av å gripe inn, kan utløse et medvirkningsansvar. Som eksempel nevnes en revisor som unnlater å undersøke revisorassistentens ”uriktige” regnskapsføring. Avgjørende for et medvirkningsansvar i slike situasjoner, er at den medvirkende har en profesjonell, ledelsesmessig eller lignende forpliktelse til å påse at de berørte transaksjoner i regnskapet foretas på forsvarlig og lovlig vis.⁷⁶

Det er ikke aktuelt å ilegge advokaten ansvar for medvirkning til skatteunndragelse om han ikke griper inn i dette tilfellet. Advokaten er profesjonell, men har ikke et overordnet eller ledende rolle i forhold til sin klient. Et ansvar kan derfor ikke sammenlignes med medvirkningsansvaret i ”politivold”-dommen.

En av årsakene til at det ble konstatert medvirkningsansvar i RG. 1999 s.1084 var advokatens sterke medvirkning til pengeplasseringen. I vårt tilfelle var ikke advokaten med på plasseringen. Det er vanskelig å se argumenter for at advokaten i vårt tilfelle skulle hatt en ubetinget tjenesteplikt til å gripe inn, og vil ikke på grunnlag av vissheten om utenlandsformue, kunne straffes for medvirkning til skatteunndragelse. Det vil være å trekke ansvaret for langt, og vil ikke samsvare med de føringene rettspraksis og teori har lagt til grunn.

⁷⁵ Rt. 1926 s. 581 på side 583.

⁷⁶ Pedersen, Skatte- og afgiftsstrafferett s. 71.

3.2.1 Hvilke type handlinger omfattes av medvirkningsansvaret?

Det fremgår av ordlyden i lignl. § 12-1 annet ledd, annet punktum at medvirkning til skattesvik er straffbart. Det innebærer at alle handlinger som går inn under den prinsipale gjerningsbeskrivelsen i § 12-1, omfattes av medvirkningsansvaret.

I praksis vil et medvirkningsansvar aktualiseres ved utarbeidelse av regnskap og oppgjør som direkte anvendes som grunnlag for selvangivelsen. Et eksempel ser vi i Rt. 1996 s.391 som omhandler bistand og rådgivning forut for innsendelse av selvangivelse.

Saken gjaldt overtredelse av lignl. § 12-2 nr.1 (før lovendring) om medvirkning til uriktige opplysninger. Denne bestemmelsen lød som følger:

”Den som under utøvelse av næring **bistår en skattyter med å sette opp selvangivelse eller regnskap** eller med å **utarbeide opplysninger til ligningsmyndighetene** og under dette **forsettlig unndrar eller søker å unndra formue ...**”

En advokat som i tidligere rettsinstanser var blitt frifunnet, hadde gitt råd og bistand til utarbeidelse av avtaler og andre dokumenter for å gjennomføre tidligere inngåtte avtaler om provisjonsinntekter, salg av visse eiendommer og oppgjør i denne forbindelse og for å finne fram til gunstigst mulige skattetekniske løsninger.

Advokatens bistand besto i salg av aksjer, rådgivning og utarbeidelse av oppgjør for salg av en eiendom, stiftelse av et selskap og salg av aksjer i sistnevnte selskap. Den skattepliktige inntekt – som opprinnelig utgjorde vel 8 millioner kroner – ble gjennom disse transaksjoner søkt omdannet til skattefritt vederlag for salg av aksjer.

Spørsmålet i saken var om denne form for bistand og rådgivning var å anse som medvirkning, selv om advokaten ikke medvirket til utarbeidelse av selvangivelsen eller formidling av resultatet av bistanden til ligningsmyndighetene.

Høyesterett uttalte om forståelsen av bestemmelsen: (min utheving)

”Bestemmelsen kan ut fra forarbeidene og formålet **ikke være begrenset** til de tilfeller bstanden bare gjelder selve regnskapet, selvangivelsen eller opplysninger meddelt ligningsmyndighetene. Den **må også omfatte bistand – herunder rådgivning – som direkte gjelder grunnlaget for og innholdet av** regnskap, selvangivelse eller opplysninger til ligningsmyndighetene **selv om bstandsyteren ikke medvirker ved formidling av resultatet** til ligningsmyndighetene.”

Videre vil en fysisk medvirkning som ikke omhandler selve skatte- og avgiftsunndragelsen, i alminnelighet ikke vil kunne føre til et medvirkningsansvar.

Et eksempel ser vi i en dansk dom, hvor en næringsdrivende ble dømt for forsettlig momssvik og forsøk på forsettlig avgiftsunndragelse. Den domfelte hadde importert og videre-solgt uinnspilte videofilmer, uten å gi beskjed til skattemyndighetene, og dermed unndratt moms og andre avgifter. En medhjelper, som hadde stått for innkjøp, transport og distribusjon av filmene, ble frifunnet for medvirkning. Medvirkeren hadde i dette tilfellet kun konsentrert seg om import av filmene, og ikke forenet seg med den domfelte om avgiftsunndragelsen.⁷⁷

⁷⁷ TfS 2000.488

3.3 Hvilket subjekt omfattes av medvirkningsansvaret?

3.3.1 § 12-1 "For skattesvik straffes **den som** forsettlig eller grovt uaktsomt ..."

Ordlyden i § 12-1 første ledd retter seg mot "**den som**" oppfyller vilkårene i bestemmelsen. En naturlig språklig forståelse tilsier at reglene retter seg mot **enhver**, men med de begrensninger som følger av reglene om den norske strafferettens stedlig virkeområde, jf. strl. § 12.

Det er innledningsvis påpekt at globaliseringen har ført til at flere av skatteunndragelsene finner sted i utlandet med bistand fra utenlandske skatterådgivere. Et aktuelt spørsmål i den forbindelse vil være om for eksempel en tysk statsborger som er bosatt i Tyskland og medvirker til norsk skatteunndragelse, kan straffes i Norge for medvirkning til skatteunndragelse etter ligningslovens straffebestemmelser.

Bestemmelsen i strl. § 12 første ledd nr. 4 kommer til anvendelse dersom "den skyldige har bopel i riket eller oppholder seg her", og omfatter dermed ikke handlinger som er foretatt av en utlending bosatt i utlandet rettet mot den norske stat eller norsk statsmyndighet, når den skyldige ikke har bopel eller opphold i riket. Det innebærer at den norske stat i utgangspunktet ikke har jurisdiksjon overfor medvirkning til skatteunndragelse begått av utlendinger i utlandet.

Innenfor folkeretten antas det imidlertid at det finnes et "**kvalifisert realprinsipp**", som tillater stater å regulere handlinger rettet mot statens vitale interesser.⁷⁸ Det innebærer at utlendinger kan straffes i Norge for handlinger begått i utlandet, når handlingen kan medføre skade for statens rettsgoder, typisk handlinger rettet mot statens sikkerhet. Det er uklart hvor langt prinsippet rekker med tanke på medvirkning til skatteunndragelse. Ross nevner

⁷⁸ Prinsippet brukes om tilfeller der jurisdiksjonskompetansen knyttes til utenlandsforhold som kan være skadelige for nasjonal sikkerhet eller andre sentrale statsinteresser.

at prinsippet rammer ”handlinger rettet mod statens sikkerhed, pengevæsen, eller andre kvalificerede, nationale retsgoder”.⁷⁹ Så fremt norsk internrett ikke gir hjemmel for en slik jurisdiksjon, skal det mye til før Norge vil hevde jurisdiksjon overfor en utenlandsk statsborger i en sak om medvirkning til skatteunndragelse basert på dette prinsippet.

Konklusjonen er at en utenlandsk statsborger som medvirker til norsk skatteunndragelse, og som ikke oppholder seg her, ikke vil kunne straffes etter ligningslovens straffebestemmelser.

Et annet spørsmål er om en for eksempel tysk statsborger bosatt i Sverige som medvirker til svensk skatteunndragelse, kan straffes i Norge etter bestemmelsene i lignl. kapittel 12 når han besøker riket i feriesammenheng.

Etter straffeloven § 12 første ledd nr.4 bokstav b sammenholdt med § 13 første ledd, får norsk straffelov anvendelse i saker rettet mot en utenlandsk statsborger for forhold begått i utlandet. Forutsetningen er at handlingen ”er en forbrytelse straffbar også etter det lands lov i hvilket den er foretatt, og den skyldige har bopel i riket eller oppholder seg her”.

Bestemmelsen bygger på det såkalte ”universalprinsippet”. Prinsippet er begrunnet i det ideelle moment som ligger i den internasjonale solidaritet i kampen mot kriminalitet og avstraffelse av alvorlige forbrytelser.⁸⁰ Det skal også hindre at Norge blir et fristed for utenlandske forbrytere som har begått grove handlinger i utlandet.⁸¹ Rekkevidden begrenses imidlertid av kravet om dobbel straffbarhet og tilknytning til Norge i form av **bopel eller opphold**. Vilåret om at den skyldige har ”bopel” i riket, reiser sjeldent problemer.

⁷⁹ Ross, Alf: Lærebog i folkeret. Almindelig del s. 210.

⁸⁰ Rt.2011 s.531 avsnitt 33.

⁸¹ Andenæs m.flere, Alminnelig strafferett (2004) s. 564.

Den praktiske betydningen av vilkåret om **opphold** er at en utlending ikke kan begjæres utlevert til Norge med tanke på straffeforfølgning etter § 12 nr. 4 bokstav b. Spørsmålet i vårt tilfelle er om den tyske statsborgeren kan straffeforfølges, dersom han måtte anses som siktet allerede før han kom til Norge på ferie.

Det er ikke et vilkår at ''vedkommende må oppholde seg i Norge *idet* straffeforfølgningen innledes mot ham.⁸² Det er tilstrekkelig ''at vedkommende rent faktisk befinner seg på territoriet når straffeforfølgning innledes''.⁸³ Og dersom den tyske statsborgeren tar frivillig opphold i Norge, ''kan det derfor ikke sperre for straffeforfølgning at etterforskningen mot ham startet før han kom hit, eller at han allerede måtte anses som siktet''.⁸⁴

I vårt eksempel gjaldt forholdet medvirkning til svensk skatteunndragelse. Skatteunndragelse er etter svensk rett straffbart, og den tyske statsborgeren vil derfor kunne stilles til ansvar overfor norske domstoler dersom han befinner seg på norsk territorium når straffeforfølgning innledes, eller at etterforskningen mot ham startet før han frivillig kom hit.

Konklusjonen er at en utenlandsk statsborger kan bli straffet for medvirkning til skatteunndragelse foretatt i utlandet, dersom han befinner seg i Norge og medvirkning til skatteunndragelse også er straffbart i det landet forbrytelsen fant sted.

⁸² Rt.2010 s. 1271 avsnitt 17.

⁸³ NOU 1984: 31 s.13.

⁸⁴ Rt. 2010 s. 1271.

3.3.2 Juridiske personer

Tidligere var det uavklart om også **juridiske personer** kunne straffes for straffesvik. Etter vedtakelsen av strl. § 48 a, som også setter straffansvar for juridiske personer, er det nå et uomtvistet tema.

Et aktuelt eksempel som kan belyse foretaksansvaret, er den overfor omtalte ”Transocean-saken”. I saken er to amerikanske morselskaper i Transocean-konsernet tiltalt for medvirkning til ”grovt skattesvik” ved å ha gitt ligningsmyndighetene ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”, da de forsto eller burde forstått at opplysningene kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler.⁸⁵ Selskapene er også tiltalt for brudd på regnskapsloven.

I det følgende gis en kort oversikt over vilkårene for et slikt straffansvar, med utgangspunkt i ”Transocean-saken”.

Begrepet juridiske personer brukes i juridisk terminologi om enheter som kan ha rettigheter og plikter, og som kan pådra seg ansvar.⁸⁶ Straffeloven bruker begrepet **foretak** om juridiske personer som kan straffes. Med begrepet **foretak** menes her selskap, forening eller annen sammenslutning, enkeltpersonforetak, stiftelse, bo eller offentlig virksomhet, jf. strl. § 48 a annet ledd.

Når et straffebud er ”overtrådt av noen som har **handlet på vegne av** et foretak, **kan** foretaket straffes.” Det gjelder ”**selv om ingen enkeltperson kan straffes** for overtredelsen”, jf. § 48 a. Ved avgjørelsen av om straff skal ilegges etter bestemmelsen, er det i § 48 b nevnt en rekke momenter det ”**særlig skal tas hensyn til.**”

⁸⁵ Tiltalebeslutning fra Økokrim s. 2.

⁸⁶ Eskeland, Strafferett s. 349.

Det grunnleggende vilkår for at foretaket kan straffes, er at et **straffebud er overtrådt** av noen som **har handlet på vegne av foretaket**. ”Overtrådt” forutsetter at de objektive vilkår for straff er oppfylt.

I vårt eksempel er lignl. § 12-2, jf. § 12-1 overtrådt ved at det har blitt sendt inn ”uriktige og/eller ufullstendige” opplysninger til ligningsmyndighetene. Forholdene er grove fordi det gjelder særdeles store beløp, og fordi handlingene er utført etter nøye gjennomtenkte planer av rådgivere som har opptrådt under utøvelse av næring, hvor man var klar over at spørsmålene kunne være rettslig uklare og at ligningsmyndighetene ville kunne ha annen oppfatning av skattespørsmålene. Forholdet er også grovt, fordi underliggende realiteter har vært vanskelig eller umulig å avdekke fullt ut på grunn av sekretessregler for utenlandske selskaper og advokaters taushetsregler.⁸⁷

Videre er det et vilkår for foretaksstraff at enhver handling som har rettslige konsekvenser for foretaket, må utføres av **fysiske personer**. Det kan for eksempel være styremedlemmer, direktøren eller en arbeidstaker, men det er ikke vilkår at ledelsen kan klandres for overtredelsen.⁸⁸

I ”Transocean-saken” var de **fysiske personene** ifølge tiltalen advokatene Einar Brask og Sverre Koch som handlet **på vegne av** selskapet. De bisto ansatte i Transocean-selskapene med planlegging og gjennomføring av skattemessige disposisjoner, samt ved innlevering av selvangivelse og annen informasjonsfremleggelse overfor norske ligningsmyndigheter.

I vårt eksempel er det ikke en nødvendig betingelse for å kunne straffe Transocean-selskapene at advokatene Einar Brask og Sverre Koch kan straffes, jf. § 48 a første ledd, annet punktum.

⁸⁷ Tiltalebeslutning fra Økokrim side 17.

⁸⁸ Rt. 2012 s.770 avsnitt 21.

Foretak kan, i motsetning til fysiske personer, bare idømmes straff i form av bøter eller rettighetstap, jf. § 48 a siste ledd.

3.4 Når er den straffbare medvirkningshandling fullbyrdet?

I utgangspunktet er en straffbar handling fullbyrdet når medvirkeren har gjort alt det straffebudet krever. Nedenfor gis en kort oversikt når medvirkning til skattesvik vil være å anse som fullbyrdet i ulike tilfeller.

3.4.1 Fysisk medvirkning

Etter § 12-1 bokstav a er forbrytelsen er fullbyrdet når medvirkeren **gir** ligningsmyndighetene ”uriktige eller ufullstendige” opplysninger. Ut ifra den objektive gjerningsbeskrivelsen innebærer det at den straffbare medvirkningshandlingen er fullbyrdet allerede ved **avgivelse** av ”uriktige eller ufullstendige” opplysningene til ligningsmyndighetene, og ikke på et senere tidspunkt da opplysningene har ført til fastsetting av for lav skatt.

I forhold til bokstav b er forbrytelsen fullbyrdet ved at medvirkeren **utferdiger** ”uriktig dokument”. Et eksempel vil være hvor en medvirker **utferdiger** et uriktig skjøte for hovedmannen.

3.4.2 Psykisk medvirkning

Ved psykisk medvirkning kan det være vanskeligere å trekke grensen for når medvirkningshandlingen er fullbyrdet. Et interessant spørsmål i den forbindelse vil være om eksempelvis rådgivning forut for innsendelse av selvangivelse kan anses som en fullbyrdet handling.

Det kreves i alminnelig strafferett ikke bevis for at hovedmannen ikke ville ha foretatt handlingen uten medvirkningen, det er tilstrekkelig at forsettet er styrket eller at rådgivningen har hatt betydning for planleggelsen eller utførelsen. Det fritar ikke engang rådgive-

ren at hans råd var uheldige, slik at gjerningsmannen ville vært bedre faren uten dem. Slik som forbrytelsen faktisk er blitt utført, har rådgiveren vært medvirkende.

Det innebærer at den straffbare medvirkningshandlingen må anses fullbyrdet i forbindelse med rådgivning forut for innsendelse av selvangivelsen.

3.4.3 Forsøk på medvirkning

Strl.§ 49 første ledd slår fast at et straffbart forsøk foreligger når en forbrytelse ikke er fullbyrdet, men det er foretatt en handling hvorved forbrytelsen er **tilsiktet påbegynt**.

Med dette utgangspunkt er forsøk på rådgivning, utferdigelse av uriktig dokument eller avgivelse av de mangelfulle opplysningene, likestilt med den fullbyrdede handling. En begrensning for å kunne straffes for forsøk er at medvirkeren må ha **utvist forsett**. Det betyr at han må ha bestemt seg for å fullbyrde den straffbare handlingen.⁸⁹

⁸⁹ Ot.prp.nr.90.(2003-2004) punkt 8.3.2.

3.5 Skyldkravet i bestemmelsene om skattesvik

3.5.1 Skyldkravet i § 12-1

For å kunne straffes etter bestemmelsen i lignl. § 12-1, må medvirkeren handle ”**forsettlig eller grov uaktsomt**”, jf. § 12-1 første ledd. Straffbarhet foreligger både ved forsett og grov uaktsomhet, og begge formene er likestilte. Det kreves at medvirkeren enten **forstår** eller **bør forstå** at handlingen kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler for skattyteren. I forhold til virkningen av handlingen, stiller det seg annerledes, jf. nedenfor.

Forsettkravet innebærer at medvirkeren **faktisk forstod** at han medvirket til at skattyteren ga uriktige eller ufullstendige opplysninger. I et tilfelle vil det kreves at medvirkeren **faktisk forstår** at han medvirker til skatteunndragelse ved eksempelvis å utferdige et uriktig dokument. I forhold til virkningen av handlingen, stiller det seg annerledes, jf. nedenfor.

Det er tilstrekkelig for ansvar at det påvises **grov uaktsomhet**. Dette er av betydning for eksempel i tilfelle der forsett ikke kan bevises, men hvor medvirkeren likevel har opptrådt klart klanderverdig.⁹⁰ Høyesterett har på generelt grunnlag uttalt at grovt uaktsomhet rammer en ”kvalifisert klanderverdig opptreden som foranlediger sterke bebreidelser for mangel på aktsomhet”.⁹¹ Man kan i større grad enn ved simpel uaktsomhet bebreides for at man **ikke forstod** at skattyteren ga uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Et eksempel vil være et tilfelle hvor det er umulig å bevise at medvirkeren har vært klar over at dokumentet han har utferdiget, er uriktig. En manglende kontroll fra hans side kan likevel regnes som **grovt uaktsom**.

Et eksempel på **grensen for grov uaktsomhet** finner vi i Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1991 s. 741.

⁹⁰ Harboe m.flere. Ligningsloven kommentarutgave s. 543.

⁹¹ Rt. 1970 s.1235.

Skattyter hadde over to inntektsår unnlatt å oppgi til beskatning formue på kr 1 000 000 og renteinntekter på henholdsvis kr 72 500 og kr 152 750. Han fikk hjelp av en ligningsfunksjonær til å sette opp selvangivelsen, og oppførte en beskjedne formue på kr 326 000 og kr 171 000, og bruttoinntekter på kr 71 000 og kr 78 000. Spørsmålet i saken var om skattyter hadde utvist grovt uaktsomhet.

Førstvoterende uttalte i den forbindelse: (min utheving)

”Ut fra de store beløp det var tale om, måtte B ha en **særlig oppfordring** til å forvise seg om at hans oppfatning om skattefrihet virkelig medførte riktighet. ... At han hadde mangelfull innsikt i økonomi og skatt, kan etter min mening **i liten grad tjene som unnskyldning for ikke å ta opp dette sentrale spørsmål**, som meget lett lot seg avklare når han hadde kontakt med vedkommende ligningsfunksjonær. Jeg kan ikke se annet enn at **B har holdt seg i uvitenhet på en måte som må betegnes som grovt uaktsom.**”

Skattyteren ble gitt domsutsettelse og idømt en bot på kr 20 000.

Et annet eksempel, hvor retten la til grunn at det **ikke forelå grov uaktsomhet** ved fremsettelse av uberettigede krav om fradrag for renter samt utdannelsesutgifter for en skattyter, finner vi i herredsrettens dom inntatt i Utv. 1991 s. 1350.

Tiltalte i saken var ansatt i et elektrofirma som ingeniør. Han fikk tilbud om studieplass og spurte i den forbindelse sin sjef om han kunne få lønn under permisjonen. Det ble verken skriftlig eller muntlig innvilget noe lønn under permisjon, men han fikk månedlig utbetalt lønn. Lønnen ble senere stanset fordi ledelsen hevdet at tiltalte ikke hadde fått innvilget lønn under permisjon, og at utbetalingene var feilaktig utbetalt. Tiltalte leverte likevel selvangivelsen med krav om fradrag for utdannelsesutgifter. Spørsmålet i saken var om dette kunne anses som grovt uaktsomt.

Retten frifant ham. De begrunnet det med at på det tidspunkt tiltalte underskrev selvangivelsen, trodde han at han hadde lønn under permisjon, og at han derfor hadde krav på fradrag for utdannelsesutgifter. Retten mente at forholdet verken kunne betegnes som forsettlig eller grovt uaktsomt.

I forhold til virkningen av handlingen, at det kan oppstå en **''skatte eller avgiftsmessig fordel''**, er det tilstrekkelig med **simpel uaktsomhet**. Det innebærer at medvirkeren **forstår eller bør forstå** at det uriktige dokumentet han har utferdiget, vil kunne føre til en skattefordel for hovedmannen. Det er ikke nødvendig at det kan påvises forsett eller grov uaktsomhet, nemlig at han **rent faktisk er klar over virkningen** eller har **opptrådt klart klanderverdig**.

3.5.2 Skyldkravet i § 12-2

For at det skal foreligge **''grovt skattesvik''** må det for det første foreligge en overtredelse som nevnt i § 12-1, dernest et eller flere momenter som gjør handlingen grov etter § 12-2.⁹² I forhold til overtredelsen av § 12-1 må det foreligge forsett eller grov uaktsomhet. § 12-2 gir anvisning på objektive tilleggsmomenter ved handlingen som gjør den grov, spørsmålet er om hvilket skyldkrav som kreves i forhold til disse momentene, når det ikke kan bevises at gjerningsmannen har vært klar over dem spesielt.

Det fremgår av § 12-2 nr. 4 at bestemmelsen kommer til anvendelse **''også om det foreligger uvitenhet med hensyn til de momenter som gjør handlingen grov, når uvitenheten er grovt uaktsom''**. Juridisk teori synes å tolke ordlyden dithen at **grov uaktsomhet** er tilstrekkelig for ansvar i forhold til de kvalifiserende momenter.⁹³

Denne tolkningen er i samsvar med forarbeidene, hvor det gis uttrykk for at **''grov uaktsomhet''** i forhold til de objektive tilleggsmomenter i bestemmelsen, også bør rammes av

⁹² Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 43.

⁹³ Brudvik, Skatterett for næringsdrivende s. 747, og SKD nr. 5/93.

av det strengere straffansvar. Det innebærer at skyldkravet ved grovt skattesvik blir **forsett eller grov uaktsomhet** i forhold til hele gjerningsbeskrivelsen.⁹⁴

Et eksempel hvor det ikke var tvil om at det forelå forsettlig medvirkning til grovt skattesvik, finner vi i herredsrettens dom inntatt i Utv. 1998 s. 699.

Tiltalte var privatpraktiserende advokat. I egenskap av juridisk rådgiver hadde han i en periode på ca. 11 år medvirket til skatteunndragelse av meget betydelige beløp. Han bistod skipsreder Anders Jahre med utarbeidelse av selvangivelsen og øvrig informasjon til ligningsmyndighetene. Han var klar over skipsrederens utenlandsformue, uten at den ble innberettet til ligningsmyndighetene. Som advokat hadde gitt legitimitet til selvangivelsene. Videre utarbeidet han fiktive dokumenter som skulle brukes som dokumentasjon overfor ligningsmyndighetene, noe han var klar over.

Advokaten var dessuten den som hadde kontakt med Jahres bankforbindelser i utlandet hvor den uoppgitte formuen befant seg, og som ga banken informasjon, utarbeidet dokumenter til banken og instruerte om hvilke transaksjoner som skulle foretas, samt ga skattyter råd om hvordan han burde forholde seg overfor ligningsmyndighetene.

Advokaten ytet også aktiv bistand til å skjule utenlandsformuen i forbindelse med den pågående skattesaken ved å sørge for å fjerne dokumenter. Videre ba han et vitne som skulle forklare seg i retten om å holde tilbake opplysninger fra norske myndigheter.

Advokaten ble dømt for forsettlig medvirkning til grovt skattesvik, heleri av unndratt skatt etter strl. § 317, uriktig fakturering ved at hans advokatbistand til skattyter privat ble fakturert til skattyters selskap, samt egen skatteunndragelse, til ubetinget fengsel i ett år og to måneder.

⁹⁴ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 43.

Det skal i svensk rett mindre til for å dømme for forsettlig medvirkning til skatteunndragelse. Et eksempel ser vi i en dom avsagt av Högsta domstolen i Sverige, som nærmere presiserer **hvilken innsikt** som kreves hos en medvirker til grovt skattesvik.⁹⁵ Saken gjaldt straff for forsettlig medvirkning til grovt skattesvik, jf. SkBrL §§ 2 og 4.

En person var tiltalt for medvirkning til grovt skattesvik. Tiltalte hadde stilt opp som representant for tre ulike selskap og disponert kontoer i deres navn. På vegne av de ulike selskapene hadde han mottatt ca. 1,5 millioner svenske kroner fra et selskap som ble kalt CAB. De pengene tok tiltalte ut ved flere anledninger i form av kontanter, og ga de videre til representanter for CAB, som dermed brukte pengene til å dekke svart arbeidskraft.

Den tiltalte var blitt frifunnet i både i tingsrätten og hovrätten. Frifinnelsen ble begrunnet i at selv om tiltalte var klar over at han hadde medvirket til kriminell virksomhet, kan det ikke trekkes den slutning at han forsettlig hadde fremmet gjerningsmennenes handlinger. Domstolene la til grunn at tiltalte ikke hadde nødvendig kjennskap til eventuelle hovedmenn og det konkrete innhold i deres planer, samt at ”dekningsprinsippet” var til hinder for domfellelse.⁹⁶

Högsta domstolen kom imidlertid til motsatt resultat, og dømte tiltalte for medvirkning til grov skattesvik. Högsta domstolen mente at i tilfeller hvor flere medvirker til en skatteunndragelse, er det ikke nødvendig at hver medvirkers forsett dekker hele gjerningsbeskrivelsen, og uttaler i den forbindelse: (min utheving)

”När flera är inblandade i en brottslig verksamhet **har inte alltid varje medverkande vetskap om hur brottet närmare går till**, och detta **kan inte heller krävas för att uppsåtskravet skall vara uppfyllt**. ... Ett grundläggande krav är dock att det **vis uppsåt-**

⁹⁵ NJA. 2007 s.929

⁹⁶ Prinsippet om at det er et vilkår for å straffedømme, at skylden dekker alle ledd i gjerningsbeskrivelsen.

liga brott fordras att brottsrekvisiten enligt det tillämpliga straffbudet är täckta av uppsåt''.

Högsta domstolen la til grunn at det er tilstrekkelig for ansvar, at en medvirker **vet at det er en risiko** for at et selskap leverer falske opplysninger til skattevesenet, uten å trekke seg fra handlingen. Det er ikke et vilkår at forsettet omfatter ulike skatter og avgifter som kan unndras. Det kreves heller ikke at forsettet omfatter hvilke selskap eller personer som står bak skatteunndragelsen. Et interessant spørsmål i dette tilfellet er om hvordan dette ville stilt seg i norsk rett.

Det er etter norsk rett et grunnleggende vilkår for å kunne bli straffet, at forsettet omfatter alle de objektive momentene i gjerningsbeskrivelsen. I denne saken omfattet ikke forsettet opplysninger om hovedmann, og eventuelt hvilket beløp som skulle unndras. Forsett er derfor ikke aktuelt, og et eventuelt ansvar vil måtte bygges på **''grov uaktsomhet''**.

Tiltalte tok ut nærmere 1,5 millioner kroner i kontanter i flere omganger og leverte det til selskapene, uten å stille spørsmål om hva pengene skulle brukes til. Han var også klar over at han medvirket til en kriminell virksomhet. I dette tilfellet har tiltalte opptrådt klanderverdig, og ville etter norsk rett mest sannsynligvis blitt dømt for grov uaktsom medvirkning til skatteunndragelse.

3.5.3 Bevisbyrde

Det er ikke lovfestet noen bevisbyrderregel i ligningsloven, og vi tar derfor utgangspunkt i de alminnelige bevisbyrderregler i norsk rett. For at domfellelse etter ligningsloven skal skje, kreves det at påtalemyndigheten fører fullt bevis for de faktiske forhold, både i objektiv og subjektiv henseende, og enhver rimelig tvil skal løses til fordel for den tiltalte.⁹⁷

⁹⁷ Rt. 1978 s.884

3.6 Strafferammer for medvirkning til skatteunndragelse

Strafferammen for medvirkning til skattesvik er ”bøter eller fengsel inntil 2 år”, jf. § 12-1 annet ledd. For medvirkning til grovt skattesvik er strafferammen ”bøter eller fengsel inntil 6 år”, jf. § 12-2 første ledd. Strafferammens nedre grense er i begge tilfelle satt til anvendelse av bøtestraff.

Grov skattesvik er i forarbeidene ansett som en forbrytelse av særlig samfunnsskadelig karakter, og er derfor tilpasset straffenivået for lignende grov økonomisk kriminalitet, jf. eksempelvis straffelovens bestemmelser om grovt underslag i § 256 og grovt bedrageri i § 271.⁹⁸ Strafferammen for grovt underslag og grovt bedrageri er fengsel inntil 6 år.

Straffesanksjonene i ligningsloven retter seg mot brudd på opplysningsplikten, ikke mot unnlatt skatteinnbetaling. Høyesteretts ankeutvalg har med dette utgangspunkt i en dom uttalt, at det følger ”av systemet at det i alminnelighet og i en sak som denne ikke er plass for inndragning av vinning i forbindelse med en straffesak om skatteunndragelse”. Hovedmannen vil tape vinningen ved at han blir etterlignet med renter og mulig tilleggsavgift.

De alminnelige reglene om inndragning i strl. §§ 34 og 34 a kommer derfor ikke til anvendelse i saker om medvirkning til skatteunndragelse. En medvirker som har mottatt betaling for rådgivning og annen bistand, risikerer ikke å miste beløpet til fordel for statskassen.

Det følger av strl. § 26 a, jf. § 1 at bøtestraff kan anvendes sammen med frihetsstraff. Ved bøtestraff tilfaller bøkene statskassen, jf. strl. § 27 annet ledd.

⁹⁸ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 43.

3.6.1 Særskilt om strafferammen ved medvirkning til skatteunndragelse foretatt i utlandet av en utenlandsk statsborger

Etter straffeloven § 13 andre ledd, andre punktum, skal det i saker som bygger på § 12 første ledd nr. 4 bokstav b, ikke idømmes strengere straff ”end etter dette Lands Lov hjemlet”.

Høyesterett har i en dom inntatt i Rt. 2010 s.1271 tolket rekkevidden av denne bestemmelsen, og uttalt følgende:

”Jeg oppfatter bestemmelsen slik at begrensningen i andre punktum ikke bare knytter seg til øvre strafferamme, men også innebærer at man ved straffutmålingen skal se hen til den konkrete straffen ved pådømmelse i landet der handlingen ble foretatt ... ”.

Dette innebærer at en person som har medvirket til grovt skattesvik i eksempelvis Danmark, vil kunne straffes med fengsel inntil fire år. Strafferammen er lavere enn det som følger av norsk lov, og vil kunne pådømmes mildere enn det den ellers ville gjort i Norge.

Dersom det straffbare forhold må anses foretatt i flere land, eksempelvis medvirkning til skatteunndragelse i flere land, har Høyesterett fastslått at man ved anvendelsen av straffeloven § 13 andre ledd, andre punktum ” bør se hen til det land hvor avviket fra norsk rett og straffutmålingspraksis blir minst”⁹⁹.

Hvis det i overfor nevnte eksempelet var en person som hadde medvirket til grovt skattesvik i både Danmark og Sverige og blitt rettsforfulgt i Norge, ville norsk rett ved utmåling av straffen anvendt svenske strafferammer, da de også har en generell strafferamme på seks år for grovt skattesvik.

⁹⁹ Rt. 2010 s.1271

4 Straffutmåling

I saker som gjelder medvirkning til skatteunndragelse blir det stort sett idømt ubetingede fengselsstraffer, med mindre det foreligger særlige forhold, som oftest knyttet til sakens alder. Et eksempel hvor sakens alder talte i formildende retning og resulterte i lavere straff, så vi i lagmannsrettens dom inntatt i RG. 1999 s. 1084, hvor det var gått 10 år siden de straffbare handlinger hadde funnet sted. Det resulterte likevel i ubetinget fengselsstraff i 15 dager.

I tillegg til fengselsstraff er det vanlig å idømme høye bøter og i særlige tilfelle også rettighetstap, noe som innebærer at man mister retten til å drive næringsvirksomhet som eksempelvis advokat eller regnskapsfører for en viss tid. Det er vanlig å idømme rettighetstap fra tre til fem år, mens i det i de mest alvorlige sakene, kan idømmes rettighetstap for alltid.

4.1 Straffutmåling etter § 12-1

Etter denne bestemmelsen er det vanlig å ilegge ubetinget fengselsstraff i tillegg til bøter.¹⁰⁰ Hvorvidt det skal reageres med bot, og i tilfelle hvilket beløp, må vurderes individuelt under hensyn til strl. § 27 og den utmålte fengselsstraff.¹⁰¹

”Svart betaling”-dommen er et godt eksempel på straffutmåling for medvirkning til unndragelse av merverdiavgift og overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 på grunn av svart arbeid.¹⁰² I saken ble det ikke idømt bøter.

En privatperson hadde **inngått avtale** med en håndverker om svart arbeid, og dermed medvirket til en skatte- og avgiftsunndragelse på 92 785 kroner. Han ble dømt til ubetinget

¹⁰⁰ Rt. 2005 s. 129 og Rt. 2011 s.1509.

¹⁰¹ Rt. 2005 s. 129.

¹⁰² Rt. 2010 s.422

fengselsstraff i 21 dager i lys av de sterke allmennpreventive hensyn som gjorde seg gjeldende.

Høyesterett fremholdt at svart arbeid er et ”betydelig samfunnsproblem”, og at en effektiv bekjempelse av dette problemet forutsetter at ”også en privatperson som inngår avtale om ”svart arbeid” med næringsdrivende, som utgangspunkt risikerer en ubetinget reaksjon.”

Førstvoterende med tilslutning fra de øvrige dommere uttalte: (min utheving)

” A har ikke selv unnlatt å sende inn oppgavene, **men inngikk en avtale om ”svart arbeid” som førte til** at B overtrådte oppgavepliktene. A er derfor medvirker, ikke hovedmann. ... Skatte- og avgiftsunndragelse er et betydelig samfunnsproblem, som det er viktig å reagere mot.”

Ved straffutmålingen ble det i skjerpende retning lagt vekt på beløpet. Det uttales videre: ”... As medvirkning førte til at det samlede beløp ... utgjorde 92 785 kroner. Dette er et betydelig beløp. Videre er det et skjerpende moment at han bevisst gav uriktige opplysninger til avgiftsmyndighetene da de forhørte seg om byggearbeidene.”

Dommen er et godt eksempel på at bestemmelsen om skattesvik, jf. § 12-1, også rammer den som **inngår avtale** med håndverkere eller andre om ”svart arbeid”.

4.1.1 Ubetinget fengsel for ”svart betaling”

Det slås fast i Skatteunndragelsesutvalgets innstilling at det private markedet for kjøp av tjenester i hjemmet er på omtrent 17 milliarder kroner, og risikoen for at svart arbeid blir oppdaget i mange tilfeller ”oppleves å være tilnærmet fraværende”.¹⁰³ Utvalget tar til orde for at økt oppdagelsesrisiko er viktig, og presiserer at ” det videre er av avgjørende betydning at man har en effektiv sanksjonering av de overtredelsene som avdekkes”.

¹⁰³ NOU 2009:4 punkt 10.3.4.1.

Spørsmålet er om det lar seg gjøre i praksis. Det vil i utgangspunktet bero på anmeldelsesinstruksen overfor medvirkere, som behandles nærmere i punkt. 5.1.¹⁰⁴

Innstillingens uttalelser illustrerer at en effektiv bekjempelse av skatteunndragelser i første rekke er avhengig av sanksjonering ovenfor medvirkere, det er de som i hovedsak styrker hovedmannens forsett, spesielt i saker som gjelder svart betaling. Det er i dag en kjensgjerning at medvirkere i liten grad risikerer å bli stilt til ansvar for sine handlinger, og at sanksjonssystemet ikke har fått den avskrekkende funksjon som tiltenkt.

Det er sikkert mange delte meninger om ”svart betaling”-dommens premisser om straffutmålingen peker i riktig retning, særlig med tanke på at de subjektive vilkår ofte ikke vil være oppfylt i slike saker. Ofte vil en eventuell medvirker ikke være klar at han har medvirket til noe som kan medføre straffansvar.

La oss ta et eksempel. En person inngår **ikke avtale om svart arbeid**, men betaler for et oppdrag kontant, og kjenner til at oppdragstaker **vanligvis ikke innberetter** sine inntekter til ligningsmyndighetene. Under inngåelsen av avtalen, foreligger det imidlertid omstendigheter som tilsier at oppdragstakeren heller ikke denne gangen vil innberette summen til ligningsmyndighetene, men oppdragsgiveren unnlater å ta opp dette spørsmålet. Han etterspør heller ikke kvittering for utført arbeid. Senere viser det seg at oppdragstakeren ikke innberettet beløpet. Spørsmålet blir om personen i dette tilfellet vil kunne straffes for medvirkning til skatteunndragelse.

Omstendighetene rundt avtaleinngåelsen peker i retning av at personen i dette tilfellet burde tatt opp det sentrale spørsmål om innberetning av skatt og avgift. Det kunne ved et enkelt spørsmål ha blitt avklart. Når personen på denne måten har holdt seg i uvitenhet, kan det lett betegnes som grov uaktsom opptreden, noe som **kan resultere i et straffansvar**.

¹⁰⁴ SKD. Nr.10/11.

På den annen side vil slike strenge avgjørelser ha god effekt med tanke på de allmennpre-ventive hensyn. Samfunnet vil gjennom lignende domsavsigelser bli bevisstgjort det strenge sanksjonssystemet overfor medvirkere, som igjen vil kunne øke terskelen for å benytte seg av ''svart arbeid''.

''Svart betaling''-dommen er imidlertid kritisert i juridisk teori, hvor dommen omtales som meget streng.¹⁰⁵

Gjems-Onstad anfører at 21 dagers ubetinget fengsel for en privatperson (som tidligere var gift med en tidligere politi-kvinne) må anses som meget strengt, da straffen kan ha ødeleggende konsekvenser for renommé og utsikter til ansettelse innenfor en del yrker. Familien hadde også vært hardt rammet allerede. Forfatteren argumenterer med at ikke alle familier ville henge sammen etter en langvarig straffesak, masse medieomtale og fengsel, og mener at dommen minner oss om et skattesystem som mer ligner på en straffebataljon, enn et spleiselag.¹⁰⁶

4.2 Straffutmåling etter § 12-2

I praksis anvendes ubetinget fengsel for medvirkning til grovt skattesvik. I særlige tilfelle kan forholdene også medføre tap av bevilling eller autorisasjon, og eventuelt et erstatnings-ansvar for medvirkeren.

Et godt eksempel fra rettspraksis som kaster lys over straffutmålingen for medvirkningsan-svar ved grovt skattesvik, og hvor et tidligere ansettelsesforhold ble tillagt vekt ved straff-utmålingen, finner vi i den såkalte ''drosjesaken''.¹⁰⁷

Saken gjaldt straffutmåling for en regnskapsfører som hadde medvirket til omfattende grovt skattesvik begått av en rekke drosjeeiere i perioden 1998-2003, jf. lignl.§ 12-2 nr.1, og for

¹⁰⁵ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett s. 1232.

¹⁰⁶ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett s. 1232.

¹⁰⁷ Rt. 2008 s. 468.

omfattende brudd på regnskapslovgivningen under skjerpende omstendigheter, jf. regnskapsloven § 8-5 1.ledd, 2.punktum.

Regnskapsføreren ble domfelt for å ha utarbeidet utkast til selvangivelser med uriktig innhold, foreslått ulovlige metoder for å redusere beskatningen, uten at det ville vekke oppmerksomhet hos ligningsmyndighetene og medvirket til utferdigelse av skiftlapper som viste lavere inntekter enn de reelle. I tillegg initierte han destruksjon av en mengde regnskaper og regnskapsbilag og sørget for at regnskapene viste for lav inntekt for en rekke klienter.

Strafferammen for grovt skattesvik er fengsel inntil seks år. Den samme ramme gjelder ved overtredelse av regnskapsloven under skjerpende omstendigheter, jf. regnskapsloven § 8-5 første ledd, annet punktum. Det innebærer at strafferammen i denne saken var fengsel inntil 12 år, jf. reglene om sammenstøt av forbrytelser i strl. § 62 1.ledd, 2.punktum.

Regnskapsføreren ble dømt til fengsel i åtte år og rettighetstap på livstid.

Ved vurdering av straffutmålingen uttaler førstvoterende her: (min utheving og parentes-
bruk)

” ... de forhold A er dømt for, preges av å være en systematisk, organisert, omfattende og langvarig virksomhet med det formål å yte **profesjonell bistand** ... med sikte på å begå skattesvik.

... Ved å utvikle og bruke PLUKK (et dataprogram som var særskilt utviklet for å produsere falske skiftlapper) har A i utpreget grad – **planmessig og utspekulert** – **vanskeliggjort oppdagelsen** av skattesviket. Han initierte også destruksjon av betydelige mengder regnskapsmateriale. Destruksjonen svekket sterkt myndighetenes mulighet til kontroll, og bidro vesentlig til deres kostnader ved etterprøvingen av drosjeeiernes inntektsforhold.”

Høyesterett la ved straffutmålingen i skjerpende retning vesentlig vekt på at den straffbare virksomheten ble utført i næring som autorisert regnskapsfører, og at han utviklet et verk-tøy som ble brukt til produksjon av falske skiftlapper. Det ble også lagt i skjerpende retning at han tidligere har vært ansatt i ligningsvesenet.

Dommen presiserer at det ofte er medvirkeren som muliggjør skatteunndragelsene, og en reaksjon overfor medvirkeren er dermed en effektiv måte å hindre nye skatteunndragelser på. I saken ble regnskapsføreren også dømt til rettighetstap på livstid, noe som innebærer at han ikke har anledning til å drive som selvstendig regnskapsfører for resten av livet.

I likhet med norsk rett, er det også i svensk rett vanlig å idømme fengselsstraff for grovt skattesvik. Det illustreres i en uttalelse i en dom inntatt i NJA. 2007 s.929, hvor Högsta domstolen i Sverige uttaler: (min utheving)

”Brottsligheten är av **sådan art** och har **så högt straffvärde att annan påföljd än fängelse inte kan komma i fråga.**”

5 Prosessuelle bestemmelser

5.1 Anmeldelse og påtalekompetanse

Straffbare handlinger etter lignl. kapittel 12 er gjenstand for offentlig påtale, jf. strl. § 77. Det innebærer at påtalemyndigheten kan innlede etterforskning og reise siktelse uten innberetning fra ligningsmyndighetene, jf. straffeprosessloven (heretter strpl.) § 67 (1).

Det naturlige er likevel at det i praksis er skatte- og avgiftsmyndighetene som anmelder saker som gjelder overtredelse av lignl. kapittel 12. Det fremgår av Skattedirektoratets anmeldelsesinstruks punkt 1.¹⁰⁸ I det følgende skal vi se hen til instruksens bestemmelser om anmeldelse av **medvirkningshandlinger** i forhold som rammes av lignl. kapittel 12.

Det følger av instruksens punkt 6 annet avsnitt at medvirkning til overtredelse av lignl. § 12-1 nr. 1 bokstav a, i alminnelighet bare anmeldes når skattyteren som har gitt opplysningene, **selv blir anmeldt eller ilagt tilleggsskatt** og bare i de tilfeller hvor **bistanden har vært fremtredende**. Det innebærer at medvirkeren i liten grad risikerer å bli stilt til ansvar ved bistand som har ført til at ligningsmyndighetene har fått ”uriktige eller ufullstendige opplysninger”.

Hovedmannen kan slippe ansvar etter § 12-1 nr.1 bokstav a dersom de skatte- eller avgiftsmessige fordeler ikke utgjør et **betydelig beløp**, jf. instruksens punkt 3. I de tilfellene **hovedmannen går fri**, vil det **ikke være naturlig å anmelde medvirkeren**. Videre er det et krav om at bistanden **må** ha vært **fremtredende** for at medvirkeren skal kunne anmeldes. Instruksens bestemmelser peker i retning av at medvirkningsansvaret ikke er et **selvstendig ansvar**. Går hovedmannen fri, går også medvirkeren fri for ansvar. Dette vil virke uheldig i de tilfeller hvor medvirkeren bidrar til skattefordeler av mindre omfang. Mens hovedman-

¹⁰⁸ SKD. Nr.10/11.

nen risikerer å bli ilagt tilleggsskatt eller å bli etterlignet med renter, kan medvirkeren føle seg fri for ansvar.

For store flertall av tilfeller der det er gitt ”uriktige opplysninger” blir forholdet ikke anmeldt.¹⁰⁹ Det avgjøres i stedet ved tilleggsskatt, som ikke er aktuelt for medvirkere.

Det gjelder imidlertid **ikke** ved **gjentatt medvirkning** til overtredelse av § 12-1 nr.1, jf. punkt 6 annet avsnitt. I gjentakelsestilfeller **skal** medvirkning anmeldes, selv om hovedmannen **ikke blir anmeldt**. Tilsvarende vil gjelde hvor overtredelsen er utført på en **grave-rende måte**, eksempelvis ved grove forfalskninger av dokumenter.

Medvirkning til overtredelse av lignl. § 12-1 nr. 1 bokstav b og d, anmeldes **etter samme retningslinjer** som for hovedmannen, jf. punkt 6 avsnitt 3. Det innebærer at medvirkeren anmeldes etter bokstav b **uten hensyn til skatteunndragelsens omfang**, jf. instruksens punkt 6 tredje avsnitt, og at medvirkeren anmeldes etter bokstav d **dersom skadevirkningene for det offentlige eller andre grunner tilsier det**, jf. punkt 5 første avsnitt. Et eksempel vil være tilfeller hvor de unndratte midlene er forsøkt skjult i skatteparadis. En anmeldelse skal i disse tilfellene foretas, **uavhengig** av om hovedmannen er blitt anmeldt eller er ilagt administrativ sanksjon.

Dersom medvirkningen er foretatt **under utøvelse av næring**, **skal** overtredelsen anmeldes med mindre det er grunn til å regne med at overtredelsen er **et engangstilfelle** og den bare har, eller ville ha ført til unndragelse av **lite skatte- og avgiftsbeløp**.

Det er i tråd med lovens forarbeider som uttrykker at straffebestemmelsene bare skal brukes hvor det dreier seg om betydelige beløp.¹¹⁰ Det vises til at straffeforfølgning først og fremst bør være reservert for de områder hvor det er vanskelig å føre en effektiv kontroll,

¹⁰⁹ Rt.2009 s. 385 avsnitt 16.

¹¹⁰ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s.49

og hvor den større mulighet for å unndra seg kontroll og riktig ligning er søkt utnyttet. Både i de lett kontrollerbare og de vanskelig kontrollerbare tilfelle bør anmeldelse i første rekke forbeholdes større og viktigere skatteunndragelser, dvs. hvor det dreier seg om unndragelse av store skattebeløp eller hvor det gjelder unndragelser som på grunn av at de kan forekomme i mange tilfelle, samlet kan representere betydelige skatteunndragelser.¹¹¹

Det er slik å forstå at det ikke er meningen at straff skal anvendes på skatteunndragelser av mindre omfang. I juridisk teori er det antatt at innberetning til påtalemyndigheten vil være aktuelt hvor unndratt skatt overstiger kr. 100 000, men også i tilfeller hvor unndratt skatt kommer ned mot ca. kr. 50 000 og lavere, kan straff være aktuelt.¹¹² Avgjørende for om forholdet blir innberettet til påtalemyndigheten vil ikke bare være skattebeløpets størrelse, men også hvilke andre skjerpene omstendigheter som foreligger, for eksempel regnskapsfeil, kombinert skatte- og avgiftsunndragelse og adgang til å kreve høy tilleggsskatt mot skatteunndragelsen.

5.1.1 Om instruksens i praksis påvirker vilkårene for straff ovenfor medvirkere

Som det fremgår av instruksens vide rammer for anmeldelse mot medvirkere, er det hensiktsmessig å drøfte om anmeldelsesinstruksens i praksis påvirker vilkårene for straff for medvirkere. Et spørsmål av interesse i den forbindelse vil være om de vide rammene innebærer et opportunitetsprinsipp for skattekontorene på linje med straffeprosessen, som innebærer at man ikke har ubetinget plikt til å fremme en sak, selv om straffeskylden anses bevist, jf. strpl. § 69.¹¹³

¹¹¹ Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s.49.

¹¹² Brudvik, Skatterett for næringsdrivende 2010 s. 747.

¹¹³ Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett s. 1219.

Som vi har sett overfor, fremgår det av instruksens punkt 3 at saker etter bokstav a anmeldes dersom de skatte- eller avgiftsmessige fordeler utgjør et **betydelig beløp**. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at dette er et **tilleggsvilkår** for straffansvar etter bokstav a.

Det peker i retning av at skattekontorene har dobbelt sett av regler å forholde seg til. Vurderingstemaet er først om det foreligger overtredelse av lignl. bestemmelser, dernest om de unndratte midlene utgjør et **betydelig beløp**. Dessuten er medvirkeres ansvar i stor utstrekning betinget av hovedmannens ansvar, jf. instruksens punkt 3.

Det fremgår videre at anmeldelse etter bokstav d ikke skal foretas dersom det er **overveiende sannsynlig** at straffesak vil bli henlagt eller lede til påtaleunndlatelse. Det samme gjelder når **forhold ved overtrederen** gjør at straffeforfølgning vil være en **uforholdsmessig stor påkjenning**, jf. instruksens punkt 7 annet avsnitt. Et eksempel vil være i et tilfelle hvor medvirkeren har vært utsatt for en alvorlig ulykke eller er rammet av en alvorlig sykdom.

Anmeldelse etter bokstav d foretas normalt ikke før **advarsel er gitt** og overtredelsen er **gjentatt eller pålegg** ikke er blitt fulgt. Det innebærer at lovovertrederen skal gis en sjanse til å rette opp forholdet, og at anmeldelse bare foretas når pliktene på nytt er vesentlig overtrådt. Dette peker i retning av at et medvirkningsansvar ikke er aktuelt for førstegangsovertredere, noe som er uheldig med tanke på de allmennpreventive hensyn bak ligningslovens straffebestemmelser.

I praksis kan det hende at ligningsmyndighetene i visse tilfeller fatter vedtak om endring av ligningen for hovedmannen, men ikke tar opp spørsmålet om et straffansvar for medvirkeren fordi det vil kreve store ressurser å avklare om vilkårene er oppfylt i forhold til det som kan oppnås. Det kan også være slik at ligningsmyndighetene unnlater å forfølge en sak fordi de ikke har nødvendige ressurser tilgjengelig, eller henlegger saken mot medvirker da hovedmann ikke kan straffes. Enhver medvirkningssak kan ikke gis høyeste prioritet til enhver tid, og det taler for at de vide rammene i instruksen innebærer et opportunitetsprin-

sipp for skattekontorene. Det vil i praksis påvirke vilkårene for straffansvar ovenfor medvirkere.

Vurderingen av om det vil være hensiktsmessig å anvende straff, er dermed overlatt til ligningsforvaltningen og påtalemyndigheten, og de har fått ganske frie tøyler til å avgjøre spørsmålet om medvirkers straffansvar. Da dette er sagt, er det viktig å være klar over at instruksen er trinnlavere enn formell lov, og at straffansvaret etter lovens bestemmelser i de fleste tilfeller vil gå foran.

5.1.2 Etterforsknings- og påtaleorgan

I utgangspunktet er det politiet som i tar beslutning om tiltale skal reises etter lignl. § 12-1 annet ledd, annet punktum, jf. påtaleinstruksen § 22-2 og strpl. § 67 annet ledd. Dersom medvirkningen til skattesviket anses som grovt etter lignl. §12-2 første ledd, annet punktum, hører tiltalekompetansen under statsadvokaten, jf. strpl. § 66.

Denne normale fordelingen blir imidlertid fraveket i saker som gjelder brudd på lignl. kapittel 12. I slike saker er det Økokrim som har ansvaret for å avdekke, etterforske, reise påtale og føre egne saker for retten. Enheten ble opprettet ved kongelig resolusjon av 25.8.1989, og har utviklet spesialkompetanse innen etterforskning av økonomisk kriminalitet.

Økokrims saklige kompetanseområde omfatter blant annet særlig alvorlige overtredelser av ”skatte- og avgiftslovgivningen”, og andre lovovertridelser som ”naturlig faller inn under økonomisk kriminalitet og miljøkriminalitet”, jf. påtaleinstruksen § 35-4.

Bakgrunnen for opprettelsen av en egen enhet var hensynet til effektivitet og et ønske om å styrke kampen mot de som begår økonomisk kriminalitet.

Det er også opprettet skattekrimavdelinger ved skatteregionene. De jobber med å avdekke og forfølge alvorlig og omfattende skattekriminalitet, men mangler kompetanse til å kunne

foreta ransakinger, for eksempel av regnskaper og datamaskiner for å sikre bevis. Skattekrimavdelingene anmelder sakene til politiet, som alene har myndighet til å gå til tingretten for å aksjonere.

5.2 Foreldelse av medvirkningsansvaret

Adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom etter lignl. kapittel 12 bortfaller etter ti år, jf. lignl. § 12-3. For vanlig overtredelse etter lignl. § 12-1 innebærer dette en utvidelse av foreldelsesfristen, som etter strl. § 67 er fem år. Fristens utgangspunkt regnes fra ”den dag det straffbare forholdet er opphørt”, jf. strl. § 68. I utgangspunktet vil det være ved innleveringen av selvangivelsen. Fristen avbrytes ved at det utferdiges siktelse, jf. strl. § 69.

Fristen kan også løpe fra et senere tidspunkt. Det vil være situasjonen dersom en medvirker gir uriktige opplysninger i forbindelse med en ligningsbehandling eller endringssak etter at selvangivelsen er innlevert, eller i forbindelse med et bokettersyn.¹¹⁴

Foreldelsesfristen i lignl. § 12-3 er strengere enn de som følger av straffelovens alminnelige foreldelsesfrister, jf. strl. § 67. Bakgrunnen er at ligningskontrollen kan avdekke overtredelser mange år bakover, og at ligning kan endres inntil ti år bakover i tid.¹¹⁵

I praksis blir flere saker som gjelder likeartede overtredelser av ligningslovens bestemmelser avdekket under bokettersyn, ofte flere år etter at selvangivelsen er innlevert. Da er det viktig med bestemmelser som åpner for at alle sakene kan straffeforfølges under ett. Også allmennpreventive grunner tilsier at en person som har klart å skjule en medvirkningshandling i eksempelvis seks år, ikke bør slippe straff for overtredelser som virker uheldig på skattesystemet.

¹¹⁴ Harboe m.flere. Ligningsloven kommentarutgave s. 550.

¹¹⁵ Ot.prp.nr.21 (1991-92) s. 44.

6 Oppsummering

Som vi har sett, er det lite rettspraksis hvor medvirkningsansvaret i ligningsloven er blitt gjort gjeldende, og det kan gi et inntrykk av at medhjelpere i liten grad risikerer sanksjoner i form av fengselsstraff eller administrative sanksjoner i Norge.

En av årsakene til at det er få avgjørelser som belyser medvirkningsansvaret, kan være at det er mer naturlig å fokusere på skattyteren direkte, enn å se på medvirkeren. Det er som regel hovedmannen som kommer i søkelyset etter ligningskontroll eller bokettersyn.

En annen årsak kan være at gjerningsbeskrivelsen i straffebestemmelsene ikke dekker bredt nok, fordi gjerningsbeskrivelsen er ” den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir uriktige eller ufullstendige opplysninger”. En person som legger til rette for at en annen kan gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, er ofte ikke tett nok opptil den straffbare handlingen til å bli rammet av medvirkningsbestemmelsen.¹¹⁶ Bestemmelsen kan eksempelvis ramme en advokat eller en revisor som hjelper til med utfylling av selvangivelse, men ikke nødvendigvis en som er fjernere fra handlingen.

Som vi har sett på, kan opportunitetsprinsippet også være en årsak til at medvirkere i liten grad risikerer sanksjoner for skatteunndragelse. Det kan hende at medvirkningsansvar ikke prioriteres like høyt i enkelte år, og at det heller fokuseres på andre type saker.

Ut fra de foreliggende avgjørelsene i rettspraksis er det vanskelig å trekke noen generelle konklusjoner om rekkevidden av den nedre grensen for medvirkningsansvaret, da avgjørelsene er veldig konkrete. Sakene gjelder grove og bevisste medvirkningshandlinger, hvor den nedre grensen for medvirkningsansvar ikke reiser særlige problemer. Sakene gir likevel inntrykk av at medvirkning av profesjonell art i større utstrekning enn privat art er gjenstand for straffeforfølgning.

¹¹⁶ NOU 2009: 4 punkt 9.6.1.

Både ”drosjesaken” og Transocean-saken viser at advokater og regnskapsførere har hatt en viktig rolle som medvirkere ved gjennomføringen av skatte- og avgiftsunndragelser. Det er i mange tilfeller nettopp de som muliggjør skatte- og avgiftsunndragelsen ved hjelp av kompetansen de besitter, og som skattyteren ofte er helt avhengig av. I ”drosjesaken” var medvirkeren autorisert regnskapsfører som la forholdene til rette for skatteunndragelsen, og han hadde god erfaring fra arbeid i ligningsforvaltningen, mens det i Transocean er en dyktig advokat og en revisor som sitter på tiltalebenken.

Skatteunndragelsesutvalget har foreslått, uten at det har ført til endringer, at det i tillegg til gjeldende medvirkeransvar bør innføres en mulighet for å ilegge medvirkere en administrativ sanksjon, fordi det vil muliggjøre en hyppigere sanksjonering av medvirkere. En større sanksjonsrisiko for medvirkere vil også kunne virke preventivt når det gjelder uønsket skatterådgivning. Utvalget viser blant annet til at forhøyet tilleggsskatt er et alternativ til substitutt for ordinær straffeforfølgning, og at de subjektive vilkårene for ileggelse av tilleggsavgift og straffeforfølgning er tilnærmet like.¹¹⁷

Behandlingen i forvaltningen vil dessuten ofte være enklere enn i strafferettsapparatet. Med den samme totale ressursinnsats fra samfunnets side kan man derfor følge opp og eventuelt sanksjonere flere overtredelser enn i dag, noe som vil bidra til økt etterlevelse. Administrative sanksjoner vil normalt kunne ilegges raskere enn straff.¹¹⁸ Kort tid mellom overtredelse og sanksjon er viktig for sanksjonens preventive virkning, og vil således frigjøre ressurser i politiet og påtalemyndigheten.

Det er viktig at det reageres med sanksjoner for medvirkning til skatteunndragelser, for at straffebestemmelsene i det hele tatt skal ha en avskrekkende funksjon for potensielle medvirkere. Det er ikke slik at vi skal straffe for enhver pris, men gjeldende rett bør legge fø-

¹¹⁷ NOU 2009: 4 punkt 9.6.1

¹¹⁸ NOU 2009: 4 punkt 9.6.1

ringer for at medvirkere i like stor grad som hovedmenn risikerer straffansvar for skattesvik. Et eksempel ser vi i håndverktjenestenæringen, hvor det er lagt føringer for å begrense privates bruk av ”svart arbeid”.

For å effektivisere sanksjoneringen av medvirkere, har det i skattebetalingsloven blitt innført nye regler i § 16-50. Etter de nye reglene kan privatpersoner som betaler mer enn kr 10 000 i kontanter til næringsdrivende for kjøp av varer og tjenester, gjøres medansvarlig for skatt, merverdiavgift og trygdeavgift som den næringsdrivende unndrar fra beskatning.¹¹⁹ Ordningen innebærer med andre ord at privatpersoner kan pålegges å innbetale skatt og avgift som den næringsdrivende unndrar.

Det særegne ved bestemmelsene er at ordningen vil håndheves av skattemyndighetene, og er således ikke avhengig av at påtalemyndigheten tar ut tiltale.

Det er også foretatt endringer i straffeloven av 2005 (heretter kalt straffl.), ved å innta bestemmelser om ordinært, grovt og grovt uaktsomt skattesvik i straffl. §§ 378-380.¹²⁰ Loven er ikke trådt i kraft enda, men bestemmelsene skal erstatte straffebestemmelsene om de alvorligste former for skattesvik i lignl. § 12-1 bokstav a. Andre former for skattesvik vil fortsatt kunne straffes etter bestemmelser i spesiallovgivningen, mens ”grovt uaktsomt” skattesvik skal på lik linje med svensk rett, jf. SkBrL § 5, dømmes etter en mildere bestemmelse i straffl. § 380. Strafferammen vil være bøter eller fengsel inntil ett år.

Begrunnelsen for endringene er at bestemmelsene har strenge strafferammer og et bredt saklig virkeområde. Bestemmelsene har dessuten sterke likhetstrekk med bedrageri, og hensynet til saklig sammenheng i regelverket tilsier derfor at også denne typen overtredelser reguleres i straffeloven.¹²¹

¹¹⁹ Landa, Erik. Trenger du kvittering?

¹²⁰ Tilføyd ved lov av 19.juni 2009 nr. 74.

¹²¹ Ot.prp.nr.22 (2008-2009) punkt 11.6.4.

7 Avsluttende bemerkninger

Mitt inntrykk av dagens lovgivning om straffbarhet for medvirkning til skatteunndragelse, er at den i stor grad er egnet til å regulere straffansvaret, men at reglene ikke benyttes i tilstrekkelig grad.

Bestemmelsene er strenge, og medvirkere kan i alvorlige tilfeller risikere å miste bevilling til å utøve sin profesjon, for eksempel advokatbevilling eller autorisasjon for regnskapsførere, mens privatpersoner kan risikere ubetingede fengselsstraffer.

De omtalte avgjørelsene ovenfor viser at søkelyset i de senere år er blitt rettet mot medvirkere, og at medvirkning til skattesvik i større grad enn tidligere er gjenstand for straffefølgning.¹²² Samfunnet stiller høye krav og store forventninger til rådgivernes opptreden, og vi ser at brudd på den tilliten dette innebærer, blir vektlagt i skjerpende retning av domstolene.¹²³

Det innebærer at både profesjonelle og private rådgivere bør være mer bevisst på hvordan rådgivningen og bistanden man yter kan oppfattes og benyttes av skattyterne, og at man sørger for å ha tilstrekkelig grunnlag for sin rådgivning. I motsatt fall vil medvirkeren på bakgrunn av ligningsloven § 12-3 kunne ha et eventuelt straffansvar hengende over seg de neste 10 år.

¹²² Rt.2010 s. 422, Rt.2008 s.468.

¹²³ Berget, Strafferettslig medvirkningsansvar for rådgivere s. 18.

8 Litteraturliste

8.1 Litteratur

8.1.1 Bøker

Almgren Karin, Leidhammar Börje. Skattetillägg och skattebrott. 2006. Stockholm

Andenæs, Johs. Alminnelig strafferett 4.utgave. 1997. Oslo

Andenæs, Johs. Alminnelig strafferett 5.utgave ved Matningsdal og Rieber-Mohn. 2004. Oslo

Andenæs, Johs. Spesiell strafferett og formuesforbrytelsene. 2008. Oslo

Andenæs, Johs. og Anders Bratholm. Spesiell strafferett 3.utgave. 1996. Oslo

Brudvik, J. Arthur. Skatterett for næringsdrivende 2010. 33.utgave 2010. Oslo

Eskeland, Ståle. Strafferett 2. utgave. 2006. Oslo

Eskeland, Ståle. Strafferett. 2000. Oslo

Gisle, Jon. Jusleksikon. 2007. Oslo

Gjems-Onstad. Norsk bedriftsskatterett 8 utgave. 2012. Oslo

Harboe m. Flere. Ligningsloven kommentarutgave 6. utgave. 2005. Oslo

Jareborg, Nils. Allmän kriminalrätt. 2001. Uppsala

Pedersen, Jan. Skatte- & afgiftsstrafferet 2.utgave. 2001. København

Ross, Alf. Lærebog i folkeret. Almindelig del. Fjerde udgave. København 1961.

Slettan Svein, Toril M. Øie. Forbrytelse og straff: Lærebok i strafferett. 1997. Oslo

Thornstedt Hans m. fler. Skattebrotten. 1994. Stockholm

Zimmer, Frederik. Lærebok i Skatterett, 2009. Oslo

8.1.2 Artikler

Berget, Mona. Strafferettslig medvirkningsansvar for rådgivere. Revisjon og regnskap nr.4. 2010 s. 14-18.

Gedde-Dahl, Siri. Tiltale mot Transocean. Aftenposten. 23.6.2011.

Landa, Erik. Trenger du kvittering? – Kjøp av svarte tjenester. 28.5.2010.

<http://www.grette.no/no/Medarbeidere/Erik-Landa/Trenger-du-kvittering--Kjop-av-svarte-tjenester/>

8.2 Lovhenvisninger

8.2.1 Norske lover

Bokføringsloven	Lov om bokføring av 19.september 2004 nr. 73.
Folketrygdloven	Lov om folketrygd av 28.februar 1997 nr.14.
Ligningsloven	Lov om ligningsforvaltning av 13.juni 1980 nr. 24.
Merverdiavgiftsloven	Lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58.
Regnskapsloven	Lov om årsregnskap m.v. av 17.juli 1998 nr. 56.

Skattebetalingsloven	Lov om innbetaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav av 17.juni 2005 nr. 67.
Skatteloven	Lov om skatt av formue og inntekt av 26.mars 1999 nr. 14.
Straffeloven	Almindelig borgerlig straffelov av 22.mai 1902 nr. 10.
Straffeloven (2005)	Lov om straff av 20.mai 2005 nr. 28
Straffeprosessloven	Lov om rettergangsmåten i straffesaker av 22. mai 1981 nr. 25.
Valutaloven	Lov om valutaregulering av 14.juli 1950 nr. 10

8.2.2 Svenske lover

Brottsbalken	Brottsbalk (1962:700)
Skattebrottslagen	Skattebrottslag (1971:69)

8.2.3 Danske lover

Skattekontrollloven	Lov av 12.august 2004 nr. 869
Straffeloven	Lov av 15.april 1930 nr. 886

8.3 Forskrifter

Påtaleinstruksen	Forskrift om ordningen av påtalemyndigheten av 28.juni 1985 nr. 1679.
------------------	---

8.4 Forarbeider og innstillinger

SKM I 1896 – Udkast til almindelig borgerlig Straffelov med Motiver. Utarbeidet av Straffelovkommissjonen fra 1885. 1896 Kristiania.

Ot.prp.nr. 29 (1978-1979)

Ot.prp.nr. 21 (1991-1992)

Ot.prp.nr.53 (1992-1993)

Ot.prp.nr.90 (2003-2004)

Ot.prp.nr. 22 (2008-2009)

Innst.O.nr.73 (2008-2009)

8.5 Norsk offentlige utredninger

NOU 1984:31 Straffelovgivningens stedlige virkeområde

NOU 2002:4 Ny straffelov – Straffelovkomisjonens delutredning VII

NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m.

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

8.6 Norske dommer

8.6.1 Inntatt i Norsk Retstidende

Rt. 1926 s. 581

Rt. 1947 s. 69

Rt. 1961 s. 1217

Rt. 1970 s. 1235

Rt. 1978 s. 884

Rt. 1980 s. 185

Rt. 1989 s. 1004

Rt. 1990 s. 398

Rt. 1991 s. 741

Rt. 1991 s. 1087

Rt. 1992 s. 762

Rt. 1992 s. 1588

Rt. 1995 s. 1278

Rt. 1994 s. 1208

Rt. 1996 s. 391

Rt. 1997 s. 1430
Rt. 1997 s. 1637
Rt. 1998 s. 459
Rt. 1999 s. 1087
Rt. 2005 s. 129
Rt. 2005 s. 934
Rt. 2006 s. 1409
Rt. 2007 s. 209
Rt. 2008 s. 913
Rt. 2008 s. 468
Rt. 2009 s. 385
Rt. 2009 s. 1109
Rt. 2010 s. 422
Rt. 2010 s. 1271
Rt. 2011 s. 531
Rt. 2011 s. 1509
Rt. 2012 s. 770
Rt. 2012 s. 1288

8.6.2 Inntatt i Rettens Gang

RG. 1999 s. 1084
RG. 2011 s. 193

8.6.3 Inntatt i Utvalget

Utv. 1991 s. 1350
Utv. 1992 s. 59
Utv. 1995 s. 26
Utv. 1995 s. 1006

Utv. 1998 s. 699

8.7 Svenske dommer

NJA. 1982 s. 164

NJA. 2007 s. 929

8.8 Dansk dom

TfS. 2008.448

8.9 Andre dokumenter og konvensjoner

Tiltalebeslutning mot Transocean Inc og Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc, Økokrim sak nr. 51/05.

Europarådets konvensjon om hvitvasking, ransaking, beslag og inndragning av økonomisk utbytte fra straffbare handlinger (1990)

8.10 Skattedirektoratets meldinger

Skattedirektoratets melding nr. 10/11 av 6. september 2011 - Instruks om anmeldelse til påtalemyndigheten for overtredelse av ligningsloven kapittel 12.

Skattedirektoratets melding nr. 5/93 av 2.oktober 1993 – Endringer i skatteloven og ligningsloven vedtatt ved lov av 10. april 1992. Inntatt i Utv. 1993 s. 552.

8.11 Direktelink til nettsider som er brukt

<http://www.skatteetaten.no/pl/Person/Skattekort-og-forskuddsskatt/Utenlandsk-arbeidstaker/Skatt-i-Norge---litt-om-skattesystemet/> (Om skattesystemet i Norge)

<http://no.wikipedia.org/wiki/%C3%98kokrim> (Økokrim)

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2009/nou-2009-04/4/2/2.html?id=549221>
(NOU 2009 : 4)

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/pressesenter/pressemeldinger/2008/skattetaten-styrkes.html?id=511361> (Pressemelding fra Finansdepartementet)

<http://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2008-2009/inno-200809-073/11/>
(Innst. O. nr. 73 (2008-2009))

<http://www.jusinfo.no/index.php?site=default/721/2022/2061/2063> (Om fysisk og psykisk medvirkning)

<http://e24.no/lov-og-rett/svart-snekker-ga-fengselsdom/3192411> (Artikkel om ”Svart betaling-dommen”)

<http://www.aklagare.se/Media/Nyhetsarkiv/Dom-fran-HD---fraga-om-uppsatskravet-vid-medhjalp-till-grovt-skattebrott/> (Kommentar om svensk dom)

<http://e24.no/lov-og-rett/vil-gi-skattekrim-lov-til-aa-ransake/20326288> (Om skattekrimavdelingene ved skatteregionene)

<http://www.nrk.no/nyheter/distrikt/ostfold/1.2422905> (Om ”Kebab-dommen”)